أساسيات المحاسبة الإدارية بين الفكر والتطبيق

إعداد

دكتور حسين حسين شحاتة

الأستاذ بجامعة الأزهر

مقـدمـة

المحاسبة علم موجود منذ الأزل حيث يرتبط بمعاملات الإنسان المالية سواء كانت نقداً أو عيناً، ووجد لها أثاراً فى الحضارات القديمة البابلية والاغريقية والرومانية والإسلامية، حيث كانت تهتم بإثبات الموجودات والالتزامات المالية والتقرير عنها للقيصر أو للملك أو للخليفة ما فى حكمهم .

ولقد مرت المحاسبة فى الأزمنة المعاصرة بتطورات ملحوظة بسبب التطورات فى المجتمع، فظهر علم مسك الدفاتر، ثم المحاسبة على رأس المال والمحاسبة على الدخل، ووضع لها إطاراً يطلق عليه نظرية المحاسبة، وبظهور الثروة الصناعية ظهرت حسابات المصانع ومحاسبة التكاليف وتطبيقاتها المختلفة فى كافة الأنشطة.

وفى الآونة الأخيرة بعد كبر حجم المشروعات، وتعقد الأنشطة وتشابكها.. وظهور ما يسمى بالإدارة العلمية الحديثة ظهرت الحاجة إلى معلومات محاسبية لتساعد فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية... ونجم عن ذلك وجود ما يسمى بالمحاسبة الإدارية.

ولقد ثار جدل حول المحاسبة الإدارية: وهل هى علم مستقل، أم لا ، ولقد خلص هذا الجدل إلى وضع إطار فكرى للمحاسبة الإدارية يقوم على مجموعة من الأسس والمبادئ المستقرة المقبولة نسبياً لتكون المرجع والأساس لعمل المحاسب الإدارى. وأصبحت المحاسبة الإدارية علماً مستقلا له ذاتيته الخاصة.

لقد اتسع نطاق تطبيق مفاهيم وأسس وأساليب المحاسبة الإدارية لتشمل تقديم المعلومات المحاسبية التى تساعد الإدارة فى وضع الأهداف، ورسم السياسات، ووضع الخطط والبرامج، وتصميم النظم، واختيار الطرق، وتحقيق المتابعة والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة تحت ظروف مختلفة، وهذه كلها مسائل تحتاج إلى العرض والايضاح.

ويختص هذا الكتاب بمناقشة الإطار العام لتطور علم المحاسبة الإدارية بين الفكر والتطبيق كما هو المشار إليه فى الفقرات السابقة ولكن بشىء من التفصيل، ولقد خطط بحيث يقع فى مبحثين على النحو التالى:-

المبحث الأول : تطور الفكر المحاسبى الإدارى.

المبحث الثانى: الإطار الفكرى والتطبيقى للمحاسبة الإدارية.

المبحث الأول : تطور الفكر المحاسبى الإدارى

تمهيد

تعتبر المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية التى تهتم بتجميع وإثبات وتشغيل البيانات وتقديم المعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة والأطراف المعنية بالوحدة الاقتصادية لتساعدهم فى اتخاذ القرارات المختلفة، وتتأثر المحاسبة بصفة عامة بالتطورات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، فأى تغيير فى النظام الاجتماعى والاقتصادى والسياسى للدولة يؤدى إلى تغير فى شكل المشروعات والوحدات الاقتصادية. وهذا يقود إلى خلق مشاكل جديدة أمام الإدارة مما يؤثر على نوعية وطبيعة المعلومات المطلوبة لدراسة وحل هذه المشاكل، ومن هنا تقع على المحاسب مسئولية تطوير المفاهيم والأسس والنظم والأساليب المحاسبية حتى يتسنى له تقديم المعلومات المطلوبة بدرجة عالية من الدقة والسرعة.

ولقد تطور الفكر المحاسبى بصفة عامة والفكر المحاسبى الإدارى بصفة خاصة بعدة تطورات خلال الحقبة الأخيرة من الزمن كان لها تأثيرات ملحوظة على مفاهيم وأسس ومعايير المحاسبة كما خلق آفاقاً جديدة أمام المحاسب ولا سيما فى مجال المحاسبة الإدارية.

وسوف نتناول فى هذا المبحث تطور الفكر المحاسبى الإدارى بشىء من التفصيل منذ المحاسبة فى عصر الحضارات إلى الوقت المعاصر ولا سيما فى ظل الإدارة العلمية الحديثة وظهور وانتشار تكنولوجيا صناعة المعلومات ونظم المعلومات وشبكات الاتصالات العالمية.

ويختص هذا البحث بمناقشة العلاقة السببية بين المحاسبة والمجتمع مع التركيز على العوامل الرئيسية التى أدت إلى ظهور المحاسبة الإدارية، وكذا استنباط التطورات المحتملة فى الفكر المحاسبى الإدارى فى المستقبل القريب وخصوصاً بعد انتشار استخدام أساليب بحوث العمليات وامكانيات الحاسبات والالكترونية ونظم المعلومات و منهج السلوكيات والأخلاق.

(١-١) تطور الفكر المحاسبى

لقد تطور الفكر المحاسبى على مر العصور والأزمنة حتى ظهرت المحاسبة الإدارية وذلك على النحو التالى:

المحاسبة فى عصر الحضارات البابلية والاغريقية والرومانية

يوجد أكثر من دليل فى المحفورات البابلية والاغريقية والرومانية على أن المشرفين على التنظيم المالى والإدارى للحكومات فى ذلك الحين كانوا يحتفظون بسجلات ودفاتر تتضمن حسابات لما كانوا يملكونه من موجودات مختلفة، كما تدل أيضاً المحفورات التى وجدت فى شمال القارة الأمريكية على أن الهنود الحمر كانوا يمسكون حسابات مصورة للأسلحة والمؤن التى كانت تمتلكها القبائل المحاربة، وكان الهدف من تلك الحسابات هو إمداد الحكام أو رؤساء القبائل بالبيانات والمعلومات عن حركة الموجودات، وكذلك عن حركة الايرادات والمصروفات

وكان المحاسب فى ذلك الوقت يقوم بعملية التسجيل التاريخى فى الدفاتر وفقاً لطريقة الاضافة والخصم، وهذا ما يطلق علية فى الفكر المحاسبى المعاصر اسم "طريقة القيد المفرد"، وكانت أهم مفاهيم وأساليب المحاسبة لا تتعدى المعرفة بأصول الكتابة؛ وقواعد تنفيذ العمليات الحسابية المختلفة مثل الجمع والطرح والقسمة وما فى حكم ذلك.

وكان يشترط فى الشخص الذى يقوم بتنفيذ العمليات الحسابية والمحاسبية أن يكون موضع ثقة من الحاكم أو الشخص المسئول عن إدارة تلك الموجودات، وهذا ما يطلق عليه فى الفكر المحاسبى المعاصر بميثاق قيم وأخلاق المحاسب.

المحاسبة فى عصر الحضارة الإسلامية:

قبل ظهور الإسلام كانت المحاسبة عند العرب تتمثل فى قيام كل تاجر بتقويم موجوداته (العروض) فى بداية الرحلة التجارية ثم بعد العودة منها وذلك لمعرفة التغير الذى طرأ على ملكيته (حقوق الملكية)، ولما استقرت البلاد وكبر حجم القبائل ورحل بعض الناس من البلاد المجاورة إلى بلاد العرب، وانتعشت التجارة وظهرت عمليات الوساطة، احتفظ التجار بسجلات توضح لهم المديونية والدائنية، كان الهدف من النظام المحاسبى فى ذلك الوقت معرفة التغير فى حقوق الملكية بالنسبة للتجار الرُّحَلْ، أو لمعرفة المديونية والدائنية بالنسبة للتجار المقيمين الذين كانوا يقومون بعملية الوساطة والسمسرة.

وكان المفهوم المحاسبى فى ذلك الوقت يتركز على عملية الإثبات فى السجلات على أساس القيد الإحصائى، وكان يكفى أن يكون التاجر ملماً بأصول الكتابة والحساب وإذا لم تتوفر لديه تلك المعرفة كان يلجأ إلى شخص آخر ليقوم له بذلك يطلق عليه الكاتب، وكانت للمحاسبة مهنة يطلق عليها "صنعة الكتابة".

وبعد ظهور الإسلام فى أرض الجزيرة العربية واتحاد القبائل على يد رسول الله صلى الله علية وسلم وتكونت الدولة الإسلامية، كان ولابد من وجود نظام محاسبى يضبط حركة أموال الدولة وخصوصاً بعد فرض الزكاة والجزية وإنشاء ديوان بيت المال وبيت الزكاة.

ولقد تبين من الدراسات والأبحاث التى تمت فى هذا الشأن أنه كان هناك نظام محاسبى متكامل لديوان بيت المال يتكون من مجموعة مستندية ودفترية وسجلات وقوائم ودليل حسابات، وكانت هناك أسس محاسبية يلتزم المحاسب بها عند التسجيل والتوبيب والتحليل والتفسير وإعداد القوائم والتقارير المختلفة.

كما تبين من الدراسات كذلك أنه وجد للشركات التى كانت فى صدر الدولة الإسلامية (منها شركات المضاربة والمفاوضة و العنان والوجوه والأبدان) نظماً محاسبية تفى بالغرض .

وكان الاهتمام بالمحاسبة فى صدر الدولة الإسلامية منبثق من أحكام القرآن الكريم كتاب الله الذى يعتبر دستور المسلمين، فقد ورد فى سورة البقرة الآية رقم (٢٨١) قول الله تعالى: " يَاأَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنتُمْ بِدَيْنٍ إِلَى أَجَلٍ مُسَمًّى فَاكْتُبُوهُ..."،

وتقضى هذه الآية بضرورة تسجيل المعاملات المالية بين الأفراد بهدف المحافظة على حقوق الأفراد ومعرفة كل شخص ما له وما عليه، ويلاحظ أن الفكر الإسلامى قد ترك تفصيلات التسجيل وطرقه حسب ظروف كل منشأة وحسب الزمان والمكان... وبلغة أخرى وضع القرآن الكريم الأساس المحاسبى وترك تحديد طبيعة الأساليب المحاسبية التى يستعين بها المحاسب تبعاً لظروف المكان والزمان.

ومن ناحية أخرى فقد اهتم رسول الله صلى الله عليه وسلم والسلف الصالح بأهمية الكتابة وتعليم الحساب، وكان (صلى) يحث الناس عليها. ولقد وضع فقهاء المسلمين أسساً محاسبية لكتابة المعاملات المالية وبيان دورها فى حفظ الحقوق، فقد ورد فى بعض كتب الفقه: أن خط السمسار والصراف يعتبر حجة للعرف الجارى به، وجاء أيضاً أنه إذا لم يعمل بهذا الدفتر يترتب على ذلك ضياع أموال الناس، لأن معظم معاملات التجار كانت تتم بلا شهود فكانوا يكتفون بالتسجيل فى الدفاتر.

ظهور علم المحاسبة المالية فى القرون الوسطى.

خلال العصور الوسطى كان النشاط الاقتصادى فى أوروبا يتركز على التجارة والزراعة وكان يتم تسجيل المعاملات التجارية بين الأفراد على أساس قاعدة الاضافة والخصم ؛ أى " طريقة القيد المفرد" ، وكان الهدف من عملية التسجيل بيان العلاقة المالية بين الأفراد، وظل الوضع هكذا حتى سنة ١٣٤٠م حيث ظهرت طريقة القيد المزدوج فى جُنْوَه؛ إذ تبين من الدفاتر المستخدمة فى ذلك الوقت أن التسجيل كان يتم على أساس طريقة القيد المزدوج؛ وهذا دليل واضح على أنها قد عرفت وشاع استخدامها قبل أن ينشر باشيلليو كتابه الأول المعروف باسم "مسك الدفاتر عام ١٤٩٤م وقد وصف هذا الكتاب بأنه رائع ، ويتضمن نظام محاسبى متكامل مبنى على أساس قاعدة القيد المزدوج فى تسجيل المعاملات المالية، وكانت الأنشطة التجارية بسيطة تتمثل فى شكل منشآت فردية وكان الغرض الأساسى من النظام المحاسبى حينذاك هو تحديد المديونية والدائنية، وتحديد نتائج الأعمال ، وتحديد علاقة المشروع بصاحبه، وقد ساعدت طريقة القيد المزدوج على تطوير فى مفاهيم المحاسبة وظهور ميزان المراجعة ودوره فى مجال اكتشاف بعض الأخطاء. وكانت الدفاتر بسيطة تحتوى على خانات تحليلية لكل نوع من المعاملات.

وبنمو التجارة وظهور شركات الأشخاص خلال القرن السابع والثامن عشر؛ ظهرت فكرة المحاسبة على المركز المالى وكان يتم ذلك بمقارنة رأس المال فى أول المدة برأس المال فى آخر المدة، وكانت طريقة القيد المفرد هو المتبعة فى تسجيل الأحداث المالية ثم استخدمت بعد ذلك طريقة القيد المزدوج. وعندما فرضت الضرائب على الدخل كان لا بد من جعل الحسابات تفصح عن وعاء الضريبة، وهذا التطور كان ملازماً لصدور قوانين الضرائب، ولذا تغيرت فكرة المحاسبة على المركز المالى إلى فكرة المحاسبة على الدخل، (تحديد الإرباح).

ومع إنشاء شركات المساهمة نشأت فكرة الشخصية المعنوية للشركة المستقلة عن المساهمين،

حيث كان يعهد إلى بعض المساهمين أو غيرهم بإدارة الشركة وكانوا يقومون بتقديم تقريراً عن أعمالهم موضحاً فيه نتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة، وهنا اتجه التركيز أكثر على مفهوم الربح وذلك حتى لا تضار مصلحة الضرائب من جهة والمساهمين من جهة أخرى أو المنشأة نفسها من جهة ثالثة، وكان الفكر المحاسبى لا يعدو إلاّ أن يكون مجرد التسجيل التاريخى للعمليات المالية واستخلاص النتائج الموصلة إلى الربح من جهة والمركز المالى من جهة أخرى، ومع التطور، استخدم أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدى فى بعض المنشآت، وكانت معظم المفاهيم والمبادئ المحاسبية مستقاة من واقع التجارب والخبرة العملية.

ثم تطورت الحياة الاجتماعية والاقتصادية، وقام رواد الفكر المحاسبى بوضع أسس (مبادئ) للمحاسبة تمثل إطارها الفكرى وظهرت فكرة وجود نظرية المحاسبة، وتلى ذلك الجهود لوضع أسس المحاسبة... وأنشـأت العديد من المنظمات والهيئات التى تهتم بعلم ومهنة المحاسبة ووضعوا المعايير المحاسبية التى تمثل الدستور الواجب الالتزام به عند التطبيق.

ظهور محاسبة التكاليف الفعلية والمحددة مقدما:

ظهرت التطورات الأولى لمحاسبة التكاليف بعد انتشار الصناعة فى عصر هنرى السابع فى انجلترا بين سنة ١٤٨٥م ، ١٥٠٩م، عندما ظهرت الحاجة إلى بيانات تحليلية ودقيقة عن تكاليف الانتاج وخصوصاً من عناصر التكاليف المباشرة (المواد والأجور المباشرة) وذلك لتساعد صاحب ومدير المصنع فى تحديد الأسعار، ولقد فشلت المحاسبة المالية فى الوفاء بتلك البيانات التحليلية مما ترتب عليه ظهور فكر محاسبى جديد هو محاسبة التكاليف.

ولقد مرت محاسبة التكاليف بعدة تطورات من أهمها ما يلى:-

* محاسبة التكاليف الفعلية: وكانت تهتم باثبات عناصر التكاليف بعد عملية الإنتاج الفعلى لتحديد تكلفة ما تم فعلاً.

* محاسبة التكاليف التقديرية: وكانت تهتم بتقدير تكلفة الانتاج مسبقاً من عناصره المختلفة ليساعد فى تقدير الاحتياجات من عناصر التكاليف مقدماً والدخول فى العطاءات والمناقصات، وكان التقدير يعتمد على الخبرات الماضية مع إجراء بعض التعديلات فى ضوء الخبرة.

* محاسبة التكاليف المعيارية: وكانت تهتم بتحديد تكلفة الانتاج مسبقاً من عناصره المختلفة فى ضوء الماضى وباستخدام الأساليب العلمية المختلفة.

* محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة التكاليف النسبية: كما انتشر تطبيق مفاهيم وأسس محاسبة التكاليف لتشمل كافة الأنشطة المختلفة، من صناعية وزراعية وخدمية، وما دام لأى نشاط تكاليف فهو فى حاجة إلى تطبيق محاسبة التكاليف، كما برز دور محاسبة التكاليف فى مجال اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة وظهرت مفاهيم جديدة لمحاسبة التكاليف من منظور القرارات الإدارية ، وتبلورت نظرية تكاليف الأنشطة، ونظرية التكاليف النسبية وتطبيق مبدأ: عدة مفاهيم تكاليف لعدة قرارات إدارية.

*استخدام أساليب بحوث العمليات فى مجال التكاليف: كان لظهور الثورة العلمية وانتشار أساليب التقنية الحديثة دور هام فى تطوير نظم محاسبة التكاليف ولا سيما أساليب بحوث العمليات وأساليب الحاسبات الالكترونية وأساليب نظم المعلومات وشبكات الاتصالات.

(١-٢) نشأة فكرة المحاسبة الادارية:

ظهور فلسفة الإدارة العلمية

لقد ترتب على كبر حجم المشروعات خلال الربع الأول من القرن الحالى أن تعقدت وتشابكت الأنظمة المختلفة، وازدادت حدة المنافسة بين المشروعات، ليس فقط على المستوى القومى بل أيضاً على المستوى العالمى ولا سيما بعد ظهور النظام الاقتصادى العالمى الجديد وما يسمى بالعولمة ومن أحد روافده اتفاقية الجات.

ولقد أدى هذا إلى تعقد المشاكل الإدارية تعقيداً يصعب معه استخدام منهج الحدس والتخمين والبصيرة فى دراستها وحلها؛ وتطلب الأمر استخدام المنهج العلمى فى هذا المجال وخصوصاً بعد انتشار فلسفة الإدارة العلمية.

واحتاجت الإدارة فى هذه المرحلة إلى نوع معين من المعلومات المحاسبية يتصف بالشمولية والحركية، والموضوعية، والمستقبلية؛ ومعلومات عن البدائل المختلفة لتساعد فى حل المشاكل الإدارية، ولقد تعذر الحصول على هذا النوع من المعلومات من نظم المحاسبة المالية ونظم محاسبة التكاليف التقليدية وذلك بسبب بعض القصور وبذلك ظهرت الحاجة إلى فكر محاسبى جديد يتواءم مع متطلبات الإدارة العلمية الحديثة.

ويرجع القصور فى المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية إلى الأسباب الآتية:-

١-تاريخية : معظم البيانات والمعلومات المستمدة من نظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التقليدية فليس لها علاقة بالمستقبل، وحتى المتعلق منها بالمستقبل كان قد أعد على أساس بيانات الماضى وحده، فعلى سبيل المثال استخدمت بيانات التكاليف التاريخية كأساس لحساب أعباء الاستهلاكات وقياس الالتزامات وتحديد التكاليف التقديرية لعملية ما مقدماً والمعروف أن البيانات التاريخية دون تعديل لا تصلح للقرارات الإدارية المتعلقة بالمستقبل لأن ظروف الماضى تختلف عن ظروف المستقبل، كما أنه يحتمل أن تتضمن هذه البيانات نواحى إسراف وضياع وما فى حكم ذلك.

٢- تتعلق معظم البيانات المستمدة من نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف التقليدية بحالة معينة فى ظل ظروف معينة محددة دون أن تلقى أضواء على الاحتمالات البديلة للقرار فى ظل ظروف بديلة حتى تساعد المدير فى اختيار الأفضل.

٣- تعبر البيانات المالية والتكاليفية المقدمة للإدارة عن ما حدث فعلاً وليس عما كان يجب أن يحدث ليساعد فى مجال الرقابة تقويم الأداء.

٤- تتسم بعض البيانات والمعلومات للمحاسبة المالية بأنها إجمالية وجامدة، وليست تحليلية أى معلومات تعبر عن موقف معين فى نقطة زمنية منفصلة عن قبلها وغير مرتبطة بما بعدها وليست معلومات مستمرة، بل كانت بيانات ساكنة وليست بيانات حركية وذلك لتساعد الإدارة فى تطبيق الطريقة العلمية لحل المشاكل.

٥- تأتى البيانات المالية إلى المسئولين عن إدارة المشروعات ومن يهمهم الأمر متأخرة بسبب مشاكل الحصول عليها أو لطول الوقت اللازم لتشغيلها وكان ولابد من دراسة إعداد هذه البيانات بسرعة وبدقة لتحقيق الهدف الذى من أجله قد طلبت.

٦- بالاضافة إلى ما سبق لم تقدم آية بيانات عن تكلفة أو قيمة العناصر الغير ملموسة (مثل القيم الأخلاق والسلوكيات والقيم المعنوية الأخرى وإنما كان الاهتمام منصباً على العناصر المادية الملموسة منها، كما أهمل دراسة أثر تلك البيانات على النواحى الأخلاقية والسُلوكية للعامل البشرى الذى بدأ الاهتمام به حديثا لدوره الفعال فى مجال إعداد معايير الأداء والخطط وفى مراحل عملية الرقابة.

ظهور الحاجة إلى المحاسبة الإدارية

للأسباب السابقة ظهرت الحاجة إلى تطور الأسس المحاسبية وأساليب تشغيل البيانات حتى يتسنى تلبية مطالب الإدارة من المعلومات، وهذا ما يطلق عليه فى الفكر المحاسبى "المحاسبة الإدارية" ، وتأسيساً على ذلك فقد تطور اجتهاد قادة الفكر المحاسبى فى هذا الخصوص فى اقتراح مجموعة من الأسس المحاسبية واستخدام مجموعة جديدة من الأساليب لإعداد المعلومات اللازمة للإدارة.

ومن أهم الأساليب المحاسبية التى ظهرت فى هذه الآونة لتحقيق ما سبق ما يلى:-

(١) أسلوب الموازنات التخطيطية والذى استخدم فى مجال تخطيط ومراقبة أنشطة المشروع المختلفة من إنتاج ومشتريات وتسويق..... ونحو ذلك ووضع خطة شاملة للمشروع.

(٢) أسلوب تحليل التعادل والذى استخدم فى تخطيط المبيعات والانتاج وبيان العلاقة بين التكاليف والأسعار والأرباح، وتحديد رقم المبيعات الازمة لتحقيق هدف معين.

(٣) أساليب التحليل المالى للقوائم المالية من أجل دراسة تحليلية للعلاقات السببية بين العناصر الظاهرة فى القوائم المالية وذلك لإعطاء دلالات معينة تساعد فى التخطيط والرقابة المالية والتنبؤ فى المستقبل.

(٤) مفهوم النظم المحاسبية الموحدة للشركات التابعة من أجل مساعدة الإدارة العليا فى الشركات الكبيرة والقابضة فى تخطيط ومراقبة أنشطة الشركات التابعة ولا سيما بعد تطبيق الحاسبات.

(٥) مفهوم توحيد أنظمة التكاليف للقطاعات والشركات التابعة، من أجل المساعدة فى مجال التخطيط والمراقبة على مستوى القطاعات المختلفة والشركات القابضة.

يبدو واضحاً من العرض السابق أنه قد حدث تغير فى مهام المحاسب، فبعد أن كان اهتمامه الأكبر منصباً على خدمة الأطراف الخارجية المهتمة بالمشروع، أصبح يركز على خدمة الإدارة عن طريق إعداد وعرض وتفسير المعلومات التى تلزمها فى القيام بوظائف (التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية البديلة المختلفة) وقد أطلق على هذا الاتجاه اسم: المحاسبة الإدارية، وتتمثل وظيفة المحاسب الإدارى فى إعادة تشغيل البيانات لخدمة الوظائف والأغراض الإدارية.

(١-٣) الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية

أهم الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية الاستعانة بأساليب المعرفة الأخرى مثل الرياضة والاحصاء و علم السلوكيات والأخلاق والهندسة والكمبيوتر والنظم ليختار منها المحاسب الإدارى ما يساعده فى تشغيل البيانات المحاسبية، وقد أخذ هذا التطور عدة اتجاهات من أبرزها ما يلى: الاتجاه الكمى والاتجاه التحليلى (نظرية النظم والاتصالات)، و الاتجاه الميكنى واستخدام أساليب صناعة المعلومات، وشبكات الاتصالات ، والاتجاه الأخلاقى والسلوكى.

وفيما يلى نبذة مختصرة عن طبيعة كل اتجاه ودوره فى تطور الفكر المحاسبى الإدارى.

المنهج الكمى فى مجال المحاسبة الإدارية

لقد تنبه العديد من المحاسبين المعاصرين إلى ضرورة الاهتمام بالأبحاث والدراسات المتعلقة باستخدام الأساليب الكمية فى مجال المحاسبة، ولقد أحدث ذلك تغييراً ملحوظاً فى الفكر المحاسبى الإدارى، وأوضحوا أنه يجب على المحاسبين أن ينظروا إلى المحاسبة على أنها فرع من فروع الإدارة العلمية، كما يجب أن تصمم السياسات الطرق والنظم المحاسبية وفقاً لمبدأ تزاوج أساليب المعرفة، كما يجب عليهم أن ينتقلوا بالمحاسبة من طريقة التفكير الحكمى الفلسفى الوصفى الكلاسيكى الخاص بالقوانين إلى التفكير الذى يأخذ به علماء العلوم الطبيعية.

وظهرت أمام المحاسبين مشكلة الالمام بالطرق الكمية لتعلم وفهم بعض المعادلات الرياضية ومشكلة الانتقال من طريقة التفكير الكلاسيكى إلى طريقة التفكير بالأسلوب العلمى التحليلى ولقد أمكن علاج هذه المشكلة من خلال التعليم والتدريب.

ولقد تمكن فريق من المحاسبين المعاصرين بتصميم عدة نماذج رياضية لبعض المشاكل المحاسبية وظهرت فكرة أن المحاسبة ما هى إلاّ تمثيلاً للمواقف الاقتصادية المعقدة أو للمواقف التاريخية فى شكل نماذج رياضية ، وتتركز مهارة وخبرة المحاسب فى التعبير الكمى لتلك المواقف والتى تعتبر المقوم الأساسى لتلك النماذج وظهرت فلسفة المحاسبة الكمية.

يتضح من الفقرات السابقة أن البيانات الوصفية لم تعد تصلح لتساعد فى اتخاذ القرارات الإدارية ومتطلبات أساليب بحوث العمليات وذلك فى حالة المشاكل المعقدة الكبيرة والخطيرة، بل يجب الاهتمام بترجمة تلك البيانات فى صورة رياضية.

ومن أهم الأساليب الرياضية والاحصائية التى استخدمت فى مجال المحاسبة الإدارية ما يلى:-

١- أساليب الجبر الخطية، واستخدامها فى مجال تحليل وتحميل التكاليف غير المباشرة.

٢- رياضة المصفوفات، واستخدامها فى تحليل بعض العمليات المحاسبية المتعلقة بالمشاكل الإدارية.

٣- البرمجة الخطية وغير الخطية: واستخداماتها المتعددة فى مجال القرارات الإدارية، ذلك لتحديد أفضل مزيج للعناصر التى تؤثر فى المشكلة وعندها تحقق المنشأة هدفها بأقصى كفاءة ممكنة.

٤- أساليب الانحدار والارتباط: ودورها فى دراسة وتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة.

٥- أسلوب خرائط المراقبة واستخدامها فى مجال تحليل وعرض بيانات انحرافات النتائج الفعلية عن المخططة مقدماً.

٦- أسلوب تقويم ومراجعة البرامج (بيرت) فى تحليل وبحث المشاكل المعقدة والتى تتطلب تخطيط انسياب حركة أداء العمليات دون معوقات أو تضارب أو تأخير، ولقد ارتبط تطبيق هذا الأسلوب بأسلوب المسار الحرج.

٧- أسلوب تحليل المدخلات والمخرجات وجدول ليونتيف وذلك لدراسة وتحليل العلاقات السببية بين مدخلات ومخرجات النظم الفرعية فى صورة مصفوفة.

٨- أسلوب خطوط الانتظار: وذلك لدراسة وبحث التنسيق بين الطاقات الإنتاجية ومراكز الإنتاج المختلفة.

المنهج التحليلى (منهج نظرية النظم) فى مجال المحاسبة الإدارية

لقد ترتب على تعقد نظام الوحدة الاقتصادية وتشابك النظم الفرعية التى تتكون منها؛ صعوبة استخدام الأساليب التقليدية فى متابعة أثر تغير معين فى سياسة أو فى قرار إدارى على مكونات النظام بأكمله، فعلى سبيل ذلك يصعب بالحس والبصيرة متابعة تغير سياسة تسعير المواد المنصرفة للإنتاج على الأسعار والمشتريات والنقدية والأرباح، ولهذا السبب كان ولا بد من البحث عن منهج جديد وعن أساليب متطورة تمكن مصممى السياسات ومتخذى القرارات الإدارية من دراسة وتحليل هياكل النظم ودراسة سلوكها خلال الزمن، ومن هنا دخلت نظرية النظم وأساليبها فى مجال الإدارة والمحاسبة.

ولقد أخذ هذا الفكر الجديد اتجاهات متعددة، منها على سبيل المثال ما يلى:

(١) الاستفادة من مفاهيم مستويات النظم ومفاهيم النظرية العامة للنظم فى مجال الاستفادة من النظم المختلفة فى تصميم النظم الإدارية ولا سيما نظم التخطيط والرقابة فى الوحدات الاقتصادية وأيضاً فى تصميم نظم المعلومات المتكاملة للإدارة.

(٢) الاستفادة من مفاهيم ومبادئ نظرية النظم فى مجال تصميم وتحليل هياكل النظم الإدارية والمحاسبية.

(٣) تطبيق منهج المحاكاة فى مجال تصميم السياسات المختلفة أو إعادة النظر فيها، والإختيار بين البدائل المختلفة وإعطاء الإدارة إجابات عن ما سيحدث لو حدث تغيراً فى الظروف المحيطة بالمشروع.

ولقد استخدم هذا المنهج فى مجال إعداد الموازنات التخطيطية عند ظروف بديلة، وبيان أثر تغير أحد المدخلات على كافة جداول الموازنات، ولقد ساعد على استخدام هذا المنهج فى مجال المحاسبة الإدارية انتشار الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات ونظم الخبرة ودعم القرارات.

(٤) تطبيق منهج ديناميكية النظم فى مجال المحاسبة الإدارية وذلك فى مجال دراسة سلوك عناصر النظم الإدارية المختلفة فى المنشأة، وتصميم السياسات الإدارية المختلفة البديلة تحت ظروف مختلفة وتصميم نماذج محاكاة تحت ظروف عنصر عدم التأكد، ولقد نجح العديد من المحاسبين فى تصميم نماذج مستمرة ومتحركة لبعض المشاكل التى توجه الوحدة الاقتصادية والتى طبقت فى الحياة العملية.

منهج التشغيل الالكترونى للبيانات وظهور صناعة المعلومات وشبكات الاتصالات

يتطلب تطبيق نماذج الكمية ونماذج نظرية النظم وغيرها، وجود معمل إدارى مثل المعمل الذى يستخدمه الكيمائى والطبيب والفيزيائى وغيرهم لاجراء التجارب فيه باستخدام تلك النماذج، ويقوم هذا المعمل على توفر مقومات عديدة من أهمها:

١- التشغيل الالكترونى للبيانات باستخدام امكانيات الحاسبات الالكترونية المتقدمة.

٢- وجود نظام معلومات متكامل للإدارة يتضمن كافة المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات.

٣- وجود نظام شبكات الاتصالات المحلية والاقليمية والعالمية لتوصيل المعلومات بسرعة وبدقة وتخزينها وتجديدها.

٤ - مكتبة متطورة تتضمن المؤلفات والأبحاث وبرامج الكمبيوتر الجاهزة.

ولقد ظهر فى العصر الحديث إنشاء هذا المعمل فى معظم الوحدات الاقتصادية وانتشار استخدام امكانيات الحاسب الالكترونى فى كثير من المجالات المحاسبية ليس فقط فى عملية التسجيل بل أيضاً فى عملية التحليل والمفاضلة.

المنهج السلوكى فى مجال المحاسبة الإدارية

لقد اهتم رواد الفكر المحاسبى المعاصر بضرورة الاهتمام بالجوانب السلوكية فى تخطيط تشغيل النظم المحاسبية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وبيان كيف يمكن أن تكون البيانات والأساليب المحاسبية أداة فعالة لزيادة الحوافز البشرية من أجل رفع الكفاية الانتاجية، وعليه فقد اتجه الفكر المحاسبى الإدارى نحو دراسة الاستفادة من أساليب العلوم السلوكية فى تطوير مفاهيم ومبادئ وأساليب المحاسبة، ولهذا الغرض تركزت معظم الأبحاث والدراسات فى الآونة الأخيرة بدراسة النواحى السلوكية للمحاسبة.

ومن ناحية أخرى اهتم كتَّاب المحاسبة الإدارية بدراسة أثر الرقابة بالموازنات التخطيطية وبالمعايير على سلوك العنصر البشرى فى المنشأة، ولقد أثار موضوع الموازنات والعامل البشرى خلافاً فى الرأى بين رواد الفكر المحاسبى الإدارى، ولقد أسفرت مناقشاتهم وأبحاثهم إلى أن هناك علاقات مستقبلية متبادلة بين أساليب الرقابة المحاسبية سواء بالموازنات التخطيطية أو بالمعايير وبين سلوكيات العنصر البشرى، ويتطلب تحسين تلك العلاقة الاهتمام بتقرير الاحتياجات المعنوية والمادية للعاملين، كما أعطوا اهتماماً خاصاً إلى ضرورة تحقيق مفهوم وأساليب المشاركة الفعالة فى مراحل الرقابة المختلفة لأن ذلك سيؤدى إلى زيادة الكفاية الانتاجية ورفع أداء العاملين وزيادة الوفورات وتحقيق الأهداف المخططة.

ومن ناحية أخرى ظهر الاهتمام بالنواحى غير الملموسة وخصوصاً المحاسبة على الموارد البشرية، وتم التركيز على تصميم نظم القياس وتقويم تلك الموارد لغرض إعداد القوائم المالية المختلفة واتخاذ القرارات الادارية، وفى هذا الخصوص ظهرت آراء عديدة تنادى بضرورة معاملة الموارد البشرية معاملة الأصول الأخرى وضرورة إظهارها ضمن بنود الميزانية العمومية،

المنهج الأخلاقى مجال المحاسبة الإدارية

لقد برز الاهتمام بموضوع القيم والأخلاق فى مجال المحاسبة فى الآونة الأخيرة ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل نذكر منها على سبيل المثال ما يلى:

(١)- رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة، فقد تبين من الدراسات المختلفة أن هناك علاقة سببية قوية بين الالتزام بالقيم والأخلاق وبين مستوى أداء المحاسب، فتربية المحاسب وتعليمه وتأهيله من ضمانات الكفاءة المهنية والفنية اللازمة لكى يمارس عمله، فلقد لوحظ فى الآونة الأخيرة، انخفاض مستوى الأداء، وتبين من بين أسباب ذلك الاهتمام بالجانب المالى والأتعاب ونحوها دون الجوانب الأخلاقية.

(٢)- المحافظة على الثقة فى المعلومات المحاسبية التى يقدمها المحاسب إلى الناس، ومن موجبات هذه الثقة توافر مستوى متميز من القيم والأخلاق الكريمة والسلوك الطيب لدى المحاسبين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة ككل وكذلك على المؤسسة التى يعمل فيها المحاسب.

(٣)- ارتباط مصالح المجتمع والناس جميعاً بالمعلومات المحاسبية، فالمحاسب حافظ للمال وأمين وشاهد عليه، وكذلك ناصح وموجه ومرشد، ويتأثر بتقاريره العديد من الفئات من المعنيين بالمال والأعمال وهم من يطلق عليهم الطرف الثالث، وهذا يوجب الاطمئنان إلى التزام المحاسب بالقيم والأخلاق التى توجب عليه المحافظة على مصالح ذلك الطرف الثالث.

(٤)- الحاجة إلى تقوية العلاقات المهنية بين المحاسبين بعضهم البعض، وضرورة ضبطها بالقيم والأخلاق مثل: خصال الأخوة والحب والتعاون والتسامح، ونحو ذلك من الأخلاق الحسنة.

(٥)- الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالقيم والأخلاق، وتسول لهم أنفسهم بالتزوير والكذب لتحقيق مآرب مادية أو شخصية، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة وحمايتها من الضغوط الخارجية.

(٦)- الصحوة الدينية العالمية وحتمية الرجوع إلى تعاليم الرسالات السماوية بما فيها من قيم ايمانية وأخلاق كريمة وسلوكيات طيبة، وذلك لمعالجة المشكلات العديدة ومنها مشكلة المال والأعمال والناجمة عن فصل القيم والأخلاق عن الاقتصاد، وضرورة إعداد مواثيق لقيم وأخلاق المحاسب فى ضوء تعاليم الدين.

ففى الماضى القريب عندما حدث خلاف بين قساوسة الكنيسة، وأهل العلم ورجال الأعمال، كان الاتجاه السائد هو فصل الدين المسيحى عن العلم وعن المال والتجارة، وسادت المفاهيم العلمانية ومنها "الدين لله والوطن للجميع"، "دع ما لقيصر لقيصر وما لله لله"، "الأعمال التجارية غير الأخلاقية" لا يجوز تلويث الدين بخبائث المعاملات"، وغيرها.

أما الاتجاه المعاصر بعد حركة الإصلاح الدينى ولا سيما الفكر البروتستانتى فقد ظهرت أهمية الأخلاق فى مجال الأعمال ،أنه لا تناقض بين الأخلاق والأعمال، بل أن هناك العديد من مشاكل المال والأعمال لا تعالج إلا من خلال القيم والأخلاق .

كما كان لانتشار مفاهيم وأسس الاقتصاد الإسلامى وتطبيقاتها المعاصرة فى العالم دور هام ومؤثر فى تصحيح الكثير من المفاهيم الوضعية الخاطئة ومنها أنه لا علاقة بين الدين والاقتصاد والمحاسبة والادارة والسياسة والحكم ونحو ذلك، وساد الفهم الصحيح وهو أنه يجب أن تؤسس وتدرس العلوم التجارية على سند من الدين.

وبدأ أهل العلم ورجال الأعمال فى المجتمعات الإسلامية وغيرها يُوقنون بشمولية الإسلام، وأنه يجب أن تمارس الأعمال المالية والاقتصادية فى ضوء تعاليم الدين، وأن الالتزام بالقيم ضرورة شرعية فى المعاملات.

وفى مجال المحاسبة، اهتم العديد من الأساتذة وطلاب العلم فى بعض الجامعات بدراسة الجوانب الإيمانية والأخلاقية والسلوكية للمحاسب، وطالبوا بأن يعاد النظر فى مواثيق آداب وسلوك المهنة فى البلاد الإسلامية بما يتفق مع الأخلاق الإسلامية ومبادئ وأحكام الشريعة الإسلامية الغراء، وهذا كله أثر على قيم وأخلاق المحاسب الإدارى.

(١-٤) الاتجاهات المتوقعة فى الفكر المحاسبى الإدارى فى المستقبل

لقد أشرنا من قبل فى أكثر من موضع إلى أن علم المحاسبة من العلوم الاجتماعية المتحركة، حيث تتغير وتتطور مفاهيمه خلال الزمن لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمجتمع، ولقد وضح تماماً أن أى تغير فى تلك الظروف تؤدى إلى تغير آخر فى طبيعة البيانات والمعلومات التى يحتاجها المسئولون عن إدارة المشروعات والمنشآت والتى تساعدهم فى اتخاذ القرارات البديلة المختلفة.

ومن ثم، فإذا كان المطلوب هو التنبؤ بالاتجاهات المتوقعة فى الفكر المحاسبى فى المستقبل القريب، فعلينا أن ندرس الاتجاهات الحديثة فى مجال الإدارة وما تتطلبه من بيانات ومعلومات ثم بيان أثر ذلك على المفاهيم والمبادئ والنظم المحاسبية من جهة، وعلى أساليب المحاسبة من جهة أخرى ، ومن أهم هذه الاتجاهات ما يلى :

(١) - ارتفاع معدل التغير فى الظروف المحيطة وضرورة الإهتمام بتكنولوجيا صناعة المعلومات

لقد تبين جلياً من دراسة الماضى القريب أن الظروف المحيطة بالمشروع تتغير بمعدل متزايد، وسوف يتوقع أن يتضاعف هذا المعدل فى المستقبل، وسوف ينجم عن ذلك مشاكل جديدة أمام الإدارة تتطلب سرعة التكيف مع الظروف الجديدة لتجنب أية مشاكل أو أخطار أو كوارث قد تحدث والتى قد تؤدى إلى نتائج خطيرة، وبالطبع يتطلب ذلك بيانات ومعلومات سريعة ودقيقة، وهذا يلقى على المحاسب الإدارى مسؤولية تجهيز تلك البيانات والمعلومات فى الوقت المناسب لتمكن المدير من مواجهة تلك التحديات المنبثقة من الظروف المحيطة، ولكى يقوم المحاسب بذلك يجب أن يوجد فى المنشأة نظم معلومات متكاملة للإدارة، مصممة على أساس التشغيل الفورى المركزى لبيانات معدة ومنظمة بحيث يتمكنَّ المدير من الحصول على المعلومات المطلوبة بأقصى سرعة ممكنة وبدرجة مرتفعة من الدقة.

ويجب أن تتوافر فى هذا النظام الخصائص الآتية:-

أ - يركز نظام المعلومات الجديد على المستقبل والتكامل بين نظم المعلومات الفرعية المختلفة والرقابة على أدائها.

ب - يمكن من تقديم تقارير ومعلومات لكافة المستويات الإدارية المختلفة على أساس مفهوم الإدارة بالاستثناء.

جـ- يساعد على بناء وتشغيل النماذج الكمية الحديثة المعقدة والمتشابكة.

د - تعدد أشكال المخرجات التى تمثل المعلومات التى تعتمد عليها المستويات الإدارية المختلفة فى اتخاذ القرارات البديلة، من أمثلة هذه الأشكال مخرجات تظهر على شاشة مرئية ومخرجات فى شكل جداول رقمية ومخرجات فى شكل رسوم بيانية.

هـ- تنظيم نظم المعلومات وفقاً لمفهوم الشمولية المطبق فى مجال نظرية النظم على النحو السابقة بيانه.

(٢) ـ التركيز على قياس العناصر غير الملموسة المتعلقة بالمشاكل الإدارية .

فلقد سبق الإشارة على أن الإدارة فى الماضى كانت مهتمة بالنواحى المادية عند تشخيص ودراسة وحل المشاكل الإدارية وذلك لسهولة قياسها والتعبير الكمى عنها عند بناء النماذج الكمية وأهملت العناصر المعنوية وذلك لصعوبة قياسها أو التعبير الكمى عنها، ولقد ظهر حديثاً آراء تنادى بضرورة إدخال العناصر المعنوية عند بناء النماذج والاجتهاد فى التعبير عنها كمياً. وفى هذا الخصوص يرى العديد من رواد الفكر المحاسبى الإدارى أنه يجب إدخال الاعتبارات السلوكية فى النماذج الرياضية وذلك باستخدام نظرية المنفعة أو باضافة بعض المحددات السلوكية، وهذا الوضع سوف يلقى على المحاسب الإدارى مسئولية إعادة النظر فى العناصر التى تؤثر فى المشكلة سواء كانت معنوية أو غير معنوية ، ويمد مصمم النماذج ببيانات تقريبية لتصوراته عن القياس الكمى للعناصر غير الملموسة.

(٣) ـ إعادة النظر فى التكوين العلمى المهنى للمحاسب فى ضوء التحديات العالمية .

كانت ثقافة الجهاز الإدارى فى الماضى والحاضر متوسطة، حيث كان معظم المديرين يعتمدون فى اتخاذ القرارات على الحدس والتخمين والعشوائية بالإضافة إلى أن مدى استعدادهم لتحصيل الجديد فى العلم محدود، ولهذا السبب كانوا يعارضون استخدام الأساليب العلمية الحديثة فى مجال الإدارة والمحاسبة، وسوف يتوقع فى المستقبل أن يحل محل هؤلاء جيل جديد يكون أكثر وعياً وثقافة وأصغر سناً ولديه القابلية لقبول استخدام الأساليب الفنية والعلمية فى مجال الإدارة وكذا الاشتراك الفعلى فى عملية تصميم النماذج الكمية، وهذا التغير فى سلوك المديرين سوف يلقى عبئاً على المحاسب الإدارى وهو ضرورة أن يتفهم ويتعلم كيف يستخدم تلك الأساليب العلمية فى مجال المحاسبة حتى يستطيع أن يتعامل مع الإدارة من ناحية، ومع مصمم النماذج من ناحية أخرى، بالاضافة إلى ذلك يجب أن يعيد النظر فى نماذج التقارير التى يقدمها إلى المديرين لتناسب سلوكهم المتوقع، وذلك بالتوسع فى استخدام أساليب الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات، ونظم الشبكات الاتصالات، وهذا كله سوف يقود إلى حتمية إعادة النظر فى التأهيل العلمى والبرامج التدريبية للمحاسبين الإداريين حتى يستطيعوا تقديم المعلومات المطلوبة للإدارة الجديدة.

(٤) ـ احلال الأساليب العلمية محل العنصر البشرى فى معظم الأنشطة.

سوف يؤدى التوسع فى استخدام النماذج الكمية والحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات وشبكات الاتصالات إلى إيجاد بطالة فى مجال الإدارة والمحاسبة، وسوف يترتب على ذلك معارضة من بعض العاملين فى ادخال تلك الأساليب، وهنا تظهر مشكلة أمام الإدارة العليا والمحاسب الإدارى وهى كيف يستفاد من الحاسب الالكترونى فى خلق آفاق جديدة لعلاج البطالة التى قد تظهر، وحتى يتجنب معارضتهم لها، وعليه فإنه يتوقع أن يمتد استخدام النماذج الكمية والحاسبات العلمية فى كافة الأنشطة الإدارية والمحاسبية، وهذه النتيجة تلقى مسئولية على المحاسب الإدارى أن يخطط من الآن كيف يستفيد من تلك الأساليب فى كافة العمليات المحاسبية، وفى مجال التطبيق العملى ظهرت تلك المشاكل فعلاً، ولأجل التغلب عليها يجب أن تطوير مناهج الدراسة والتدريب فى الجامعات والمراكز العلمية ونحوها.

(٥) ـ زيادة الإهتمام بعنصر عدم التأكد عند اتخاذ القرارات الإدارية .

سبق الاشارة إلى أنه يحيط بالمنشأة ظروف يصعب التكهن بها على وجه الدقة مقدماً، وهذا له أثر كبير على طبيعة القرارات الإدارية، وهذا الأمر يلقى على المحاسب الإدارى مسئولية الإهتمام بتصميم نماذج تقارير تتضمن معلومات احتمالية تحت ظروف مختلفة حتى تساعد الإدارة فى اتخاذ القرار المناسب عند كل ظرف، وبلغة أخرى يتضمن التقرير معلومات توجه المدير عن أنه لو حدث كذا... سيكون أثر ذلك على المشكلة كذا بمعنى أن التقارير يجب أن تصمم على أساس احتمالى لا على أساس محدد. ومن ناحية أخرى يجب على المحاسب الإدارى أن يتوقع مقدماً طبيعة ونوع المعلومات التى سوف تطلب منه فى المستقبل القريب فى ضوء ما يحدث فى محيط المنشأة وداخلها، تعد هذه المعلومات حتى إذا ما طلبت منه ليكون مستعداً فى الحال لتقديمها.

(٦) ـ سلوك عناصر السيولة النقدية فى ضوء السياسات المحاسبية والمالية وغيرها.

لا شك أن للسياسات والقرارات المحاسبية والمالية ولهياكل النظم المحاسبية أثراً كبيراً على سلوك عناصر الربح والسيولة النقدية فى المنشأة خلال الزمن فعلى سبيل المثال إتباع سياسة ما خاطئة سوف يتسبب عنها سلوك غير مقبول فى نظام الربح والسيولة النقدية، إن أى تغيير فى تلك السياسة إلى أخرى أفضل سيترتب على ذلك تحسين السلوك، وفى الماضى كان الاهتمام بدراسة هذا السلوك مهملاً تماماً ولم يكن هناك تركيز على العلاقة السببية بين السياسات والقرارات وهيكل النظام وسلوكه، ولكن بعد انتشار تطبيق أساليب ومناهج نظرية النظم فى مجال الإدارة والمحاسبة وخصوصاً مفاهيم منهج ديناميكية النظم فإنه من المتوقع فى المستقبل القريب أن يهتم المحاسب وغيره بهذه الناحية، ولا سيما فى حالة الانكماش والركود وحدوث خلل فى التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

(٧) ـ المحاسبة على المعاملات التى تتم من خلال شبكات الاتصالات العالمية

لقد انتشرت فكرة التجارة من خلال الانترنت، ولقد أثارت العديد من التساؤلات حول إعادة النظر فى بعض الأسس والمعايير المحاسبية وأساليبها لتتواءم مع ذلك فى إطار الموضوعية والتيقن، ولقد ظهرت اتجاهات محاسبية لوضع إطار جديد لنظرية محاسبية تتواءم مع العولمة واتفاقية الجات.

لقد انتشرت فكرة الأسواق المشتركة كما حدث فى أوربا وبعض دول العالم، وهذا سوف يترتب عليه كذلك إعادة النظر فى أسس معايير المحاسبة لتتواءم مع هذا الاتجاه.

تعقب على الاتجاهات المعاصرة والمستقبلية فى مجال المحاسبة الادارية

يتبين من عرضنا السابق للاتجاهات المعاصرة والمتوقعة فى مجال الفكر المحاسبى الإدارى أن المحاسبة قد تأثرت كثيراً بالمنهج العلمى فى دراسة وتحليل بعض المشاكل الإدارية المعقدة.

ففى مجال وضع الأهداف والخطط وتصميم السياسات، تمكن المحاسب الإدارى من الاستعانة بالنماذج الرياضية والاحصائية مثل البرمجة الخطية وغير الخطية وتحليل الانحدار والارتباط ونماذج المحاكاة...

وفى مجال تصميم هياكل النظم ودراسة سلوك عناصرها خلال الزمن تمكن المحاسب الإدارى من الاستعانة بمفاهيم ومناهج النظم وخصوصاً منهج الرقابة التلقائية والنظرية العامة للنظم ومنهج ديناميكية النظم.

وفى مجال دراسة دور العنصر البشرى وأثره على القرارات الإدارية وتصميم النظم المحاسبية، استعان المحاسب الإدارى بنظريات السلوك البشرى واستخدام مفهوم المشاركة فى التغلب على معظم مشاكل العاملين الناجمة من الرقابة بالمعايير وبالموازنات.

وفى مجال دراسة ضرورة وجود ميثاق لقيم وأخلاق المحاسب، استعان المحاسب بعلم الأخلاق فى ضوء الأديان المختلفة.

المبحث الثانى : الاطار الفكرى والتطبيقى للمحاسبة الإدارية

تمهيد

يختص هذا المبحث بمناقشة النواحى الفكرية للمحاسبة الإدارية كعلم يقوم على مجموعة من الأسس (المبادئ) العلمية، وكذلك مناقشة النواحى العملية لها كنظام يقوم تطبيقه على مجموعة من الأساليب العلمية والفنية فى تشغيل البيانات وفى تحليل وعرض وتفسير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية لأداء مهامها المختلفة بأقصى كفاءة ممكنة.

وسوف نتناول فى هذا المبحث أولاً: أساسيات علم المحاسبة الإدارية، فبعد تعريف المحاسبة الإدارية وبيان سماتها الرئيسية، عرضنا أهم الأسس (المبادئ) العلمية التى تعتبر الأساس والمرشد للمحاسب فى تشغيل نظام المحاسبة الإدارية مع المقارنة بمثيلاتها فى المحاسبة المالية، كما تناولنا العلاقة السببية بين علم المحاسبة الإدارية وبين كل من فروع المحاسبة الأخرى وفروع العلوم الأخرى وذلك لإيضاح أسس التنسيق والتزاوج بينها.

كما تناولنا فى الجزء الأخير من هذا المبحث الإطار العام لنظام المحاسبة الإدارية فى مجال التطبيق، ولقد عرضنا مفهوم هذا النظام وخصائصه ووحداته وعناصره، كما تطرقت المناقشة إلى كيفية تفاعل عناصر هذا النظام فى إطار الأسس العلمية للمحاسبة الإدارية مع بعضها البعض وفقاً لسلسلة من الاجراءات واستخدام مجموعة من الأساليب العلمية والفنية وذلك لإخراج المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية،

(٢-١) مفهوم المحاسبة الإدارية

لقد اختلف معظم كتاب الفكر المحاسبى الإدارى فيما بينهم على تحديد مفهوم واضح متفق عليه للمحاسبة الإدارية، ونعتقد أن هذا أمراً متوقعاً؛ لأنها علم اجتماعى تتأثر مفاهيمه ومبادئه وأغراضه بتغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ومهما يكن الإختلاف فإن هناك إطاراً عاماً للمحاسبة الإدارية يتفقون عليه هو ، أنها تطويراً للفكر المحاسبى اقتضته تغير طبيعة المشاكل الإدارية ، وتقوم على استخدام مجموعة من الأساليب العلمية والفنية فى تشغيل البيانات وتحليل المعلومات وتفسيرها وعرضها وذلك وفقاً لمجموعة من الأسس (المبادئ) العلمية، وذلك بغرض إخراج المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية وغيرها لأداء وظائفها المختلفة لتحقيق أهداف المشروع بأقصى كفاءة ممكنة.

فى ضوء المفهوم السابق يمكن استخلاص الخصائص الرئيسية للمحاسبة الإدارية، وهى كما يلى:

١- تعتبر المحاسبة الإدارية تطويراً للفكر المحاسبى اقتضته تغيير طبيعة المشاكل الإدارية المعاصرة وما تتطلبه من معلومات عجزت فروع المحاسبة التقليدية (مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف) عن توفيرها للإدارة بكفاءة عالية، ومن ناحية أخرى ليست هى نهاية المطاف بل يحتمل أن يظهر فى المستقبل تطويراً آخراً إما أن يؤدى إلى تغيير فى أساليبها، أو إلى ظهور فروع جديدة للمحاسبة بجوارها.

٢- تعتبر المحاسبة الإدارية علماً مستقلاً بذاته ، تقوم على مجموعة من الأسس (المبادئ) العلمية وليست تطبيقاً حرفياً لأسس المحاسبة المالية او أسس محاسبة التكاليف كما يعتقد البعض، ولكن بينهما علاقات تكاملية وتوفيقية.

٣- تعتمد المحاسبة الإدارية فى مجال التطبيق على مجموعة من الأساليب العلمية والفنية لتشغيل البيانات المختلفة المستقاة من نظم المعلومات الفرعية فى المنشأة وفى تحليل وعرض وتفسير المعلومات الخارجة الناتجة من عملية التشغيل اللازمة للمستويات الإدارية.

٤- تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات اللازمة إلى المستويات الإدارية المختلفة لتساعدها فى أداء وظائفها بكفاءة عالية مثل وظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الروتينية وغير الروتينية.

(٢-٢) – الأسس العلمية للمحاسبة الإدارية

يقصد بالأسس بأنها القواعد أو المبادئ التى يلتزم بها المحاسب عند تنفيذه للعمليات المحاسبية من إثبات وقياس وعرض وإفصاح وتفسير، كما أنها المقاييس التى فى ضوئها يُقَيّم أدائه ويحاسب فى ضوئها أمام الجهات المعنية بالمهنة.

ولقد تناول رواد الفكر المحاسبى بصفة عامة مسألة: هل هناك فعلاً أسسا للمحاسبة تتسم بالثبات والاستقرار والموضوعية والشرعية والقابلية للتطبيق كما هو الحال فى العلوم الطبيعية مثل الكيمياء والهندسة والطبيعة.... ونحو ذلك، ولقد خلصوا إلى أن طبيعة العلوم الاجتماعية ومنها المحاسبة تختلف عن طبيعة العلوم الطبيعية، ولكل منهم أسس ذات خصائص مميزة لها، وخلصوا إلى أن هناك حاجة إلى وجود أسس لأى علم متى اعترف به، وليس من الضرورى قياسها على أسس علم آخر.

ومن ناحية أخرى فإن هناك أسباباً قوية لوجود أسس للمحاسبة الإدارية؛ من هذه الأسباب ما يلى:

١- تمثل أسس المحاسبة الإدارية الإطار الفكرى لها كعلم مستقل بذاته وليس من المنطق وجود علم بدون أسس تميزه عن غيره من العلوم.

٢- تعتبر هذه الأسس أساس التطوير فى آليات علم المحاسبة فى مجال التطبيق، وأيضاً تمثل قاعدة المعرفة فى مجال التعليم والتدريب.

٣- تعتبر هذه الأسس بمثابة الضوابط للمحاسب الإدارى عند تنفيذ عملياته المختلفة والمقياس (المعيار) لتقويم أدائه فى مجال التطبيق.

٤- تحكم هذه الأسس تصميم نظام المحاسبة الإدارية، وتضبط آليات التفاعل بين عناصره المختلفة من مستندات وسجلات ودليل وتقارير.

٥- تساعد هذه الأسس فى اختيار الأساليب التى يستعين بها المحاسب الإدارى فى أداء عمله، ويشير إليها فى تقاريره المقدمة إلى الإدارة.

وهناك مذاهب (مناهج) لوضع الأسس العلمية لعلم المحاسبة بصفة عامة ، من أهمها شيوعا فى مجال الواقع: المذهب الاستدلالى، والمنهج الإستنتاجى والمنهج الانتقائى، ونفس المناهج قد طبقت فعلاً فى وضع أسس المحاسبة الإدارية على النحو الذى سوف نوضحه تفصيلاً فيما بعد.

مدى مناسبة أسس المحاسبة المالية للمحاسبة الإدارية

سبق أن خلصنا إلى أن المحاسبة الإدارية علم مستقل عن المحاسبة المالية اقتضته ظروف التغير فى الظروف المحيطة بالمشروعات، وهذا يتطلب أن يكون له أسساً علمية تمثل إطاره الفكرى، وفى هذا الخصوص تثار مجموعة من التساؤلات منها:

. هل تناسب أسس المحاسبة المالية الفكر المحاسبى الإدارى؟

. هل هناك تشابه فى بعض الأسس بينهما؟

. هل يتطلب الأمر وجود أسس خاصة للمحاسبة الإدارية؟

سوف نتناول هذه التساؤلات من خلال عرض أسس المحاسبة المالية وتقييمها من منظور المحاسبة الإدارية

أساس الوحدة الاقتصادية: يقضى هذا الأساس بأن نطاق مهام المحاسب يتعلق بنشاط الوحدة الاقتصادية وليس الأشخاص الطبيعيين بذاتهم، وفى هذا الخصوص يكون للوحدة الاقتصادية شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها، ويأخذ شكل الوحدة الاقتصادية إما منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو وحدة حكومية أو شركة قابضة أو شركة عالمية.

وهذا الأساس مناسب للمحاسبة الإدارية، إلاّ أنها تعطى اهتماماً خاصاً للمشاكل الإدارية فى إطار الوحدة الاقتصادية، ويعنى هذا أن مناط العمل حول المشاكل الإدارية فى إطار الوحدة الاقتصادية.

أساس فرض الاستمرار: يقضى هذا الفرض بأنه يجب أن ينظر إلى الوحدة الاقتصادية على أنها مستمرة فى نشاطها إلى نهاية العقد، وهذا الفرض مهم فى حالة تقويم الموجودات وتوزيع إهلاك الأصول الثابتة خلال الزمن وتحديد الربح الفعلى لمعرفة كل صاحب نصيب فيه، فالأسس المحاسبية التى تحكم المشروع المستمر تختلف عن الأسس التى تحكم التصفية.

وهذا الفرض هام بالنسبة للمحاسبة الإدارية ولا سيما عند إعداد المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ قرارات يمتد آثارها إلى المستقبل مثل القرارات الاستثمارية وبذلك تتفق المحاسبة المالية مع المحاسبة الإدارية فى هذا الفرض ولكن الإختلاف ينصب على نطاق الاستخدام وطبيعته.

أساس التكلفة التاريخية: يقضى هذا الأساس بأن تسجل الموجودات الثابتة فى الدفاتر وإظهار قيمتها فى قائمة المركز المالى على أساس التكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاكات، وتختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية فى هذا الأساس حيث تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم معلومات للإدارة عن الحاضر والمستقبل ، وتركز عن الحاضر فى حاضره والتوقعات المستقبلية، بمعنى أن المحاسبة الإدارية تركز على التكلفة الجارية.

وخلاصة القول: تهتم المحاسبة الإدارية بأساس التكلفة الجارية فى مجال إظهار الموجودات بقائمة المركز المالى.

أساس الموضوعية: يقضى هذا الأساس بأن يتم قياس الأحداث المالية على أساس المستندات المؤيدة وليس على أساس الاجتهاد الشخصى والخبرة والبصيرة، وإذا كان لا بد من الاعتماد على التقدير فيجب أن يكون موافقاً عليه من مجموعة من ذوى الخبرة فى هذا المجال، وإذا كان هذا الأساس مقبولاً ولا غبار عليه، ولكن نصيبه من التطبيق العملى قليل بسبب وجود العديد من وجهات النظر المختلفة فى قياس بعض الأحداث المالية، ولابد من الالتجاء إلى التقدير الحكمى (الشخصى) فى أكثر الحالات.

ومن وجهة نظر المحاسبة الإدارية، نجدها لا ترتبط ارتباطاً مطلقاً بأساس الموضوعية لعدم وجود قيود قانونية على مهام المحاسب الإدارى وخصوصاً بعد انتشار استخدام أساليب التحليل العلمى.

أساس التحقق: يعتبر أساس التحقق من متطلبات تطبيق أسس الموضوعية والقياس وفرض استمرار المشروع، ولهذا السبب لا تسجل الإحداث الاقتصادية فى الدفاتر والسجلات إلاّ بعد تحققها، فعلى سبيل المثال لا تسجل إيرادات المبيعات إلاّ بعد تمام عملية البيع ووفقاً لمستند البيع، ولا يحسب الربح ويوزع إلاّ بعد تحققه حتى تَثْبُت ملكية من يحصل عليه.

وكما سبق الايضاح من قبل، ليس على المحاسب الإدارى قيوداً قانونية فى الالتزام بهذا الأساس ولذلك يمكنه الإعتماد على الشواهد الخارجية ويستنتج معلومات احتمالية يمكن أن تتحقق أو لا تتحقق وخصوصاً بعد زيادة عنصر عدم التأكد فى القرارات الإدارية.

أساس التحفظ: يطلق على هذا الأساس فى مجال الفكر المحاسبى اصطلاح "الحيطة والحذر"، والذى يقضى بأن يؤخذ فى الإعتبار كل خسارة متوقعة وإهمال كل ربح متوقع وذلك عند القياس وإعداد القوائم والتقارير المالية، فعلى سبيل المثال يؤخذ فى الإعتبار الاحتمال المتوقع فى هبوط أسعار الأوراق المالية بينما لا يؤخذ فى الإعتبار الاحتمال المتوقع فى ارتفاع تلك الأسعار، وهذا الأساس يثير كثيراً من المشاكل فى الحياة العملية ويجعل البيانات والمعلومات المحاسبية متحيزة ولا سيما عند تكوين المخصصات.

ولا يلتزم المحاسب الإدارى بهذا الأساس فى مجال عمله حيث يعتمد على التحليل العلمى الدقيق للبيانات ويستخرج منها المعلومات التى تعطى دلالات تساعد فى اتخاذ القرارات الإدارية، ويساعده فى عدم التقيد بهذا الأساس أنه يهتم بالمشاكل الداخلية وغير المقيدة بالقيود القانونية.

أساس الثبات: يقضى هذا الأساس بضرورة الثبات النسبى فى تطبيق السياسات والطرق والقواعد التى تستخدم فى تنفيذ العمليات المحاسبية، فإذا ما قامت المنشأة باجراء تغييراً فى تلك السياسات والطرق والأساليب يجب أن يفصح عن ذلك فى التقارير التى تقدم للإدارة وتنشر مع القوائم المالية.

ولا يلتزم المحاسب الإدارى بهذا الأساس فى مجال عمله حيث يستطيع أن يغير السياسات والطرق والأساليب التى يستخدمها حسب طبيعة المشكلة موضع الدراسة والبحث، ويساعده فى هذا المجال تحرره من القيود القانونية الموضوعة من قبل الهيئات والمنظمات الرسمية.

أساس الفترات الزمنية: يقضى هذا الأساس بتقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية، وإعداد قوائم مالية عن نتيجة النشاط والموقف المالى للوحدة الاقتصادية عن كل فترة، وهذه المعلومات بالطبع تعكس سلوك المنشأة خلال الماضى، وبلغة أخرى تعبر قائمة الدخل وملحقاتها عن نتيجة أداء المنشأة خلال فترة زمنية وتعكس قائمة المركز المالى الموقف المالى للمنشاة فى نقطة زمنية معينة.

وفى مجال المحاسبة الإدارية، يهتم المحاسب الإدارى بالمشكلة فى أى فترة زمنية على أساس الارتباط والاستمرار ، حيث يقوم بربط الماضى بالحاضر ثم يقدم معلومات عن المستقبل، ومن هذا المنطلق تهتم المحاسبة الإدارية بالبيانات المستقبلة لأهميتها فى مجال القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط المسبق وغير مرتبط بالفترة الزمنية، ولقد ساعد فى ذلك استخدام الأساليب الاحصائية والحاسبات الالكترونية، ونظم المعلومات... ونحو ذلك.

أساس التعبير القيمى عن الأحداث: يقضى هذا الأساس بأن تقاس الأشياء بقيم مالية وتعد القوائم والتقارير المالية على هذا الاساس، وبناء عليه تهتم المحاسبة المالية بالأشياء التى يمكن قياسها والتعبير عنها بالقيم المالية ، وإهمال الأشياء المعنوية غير الملموسة التى يصعب قياسها.

وفى مجال المحاسبة الإدارية، فقد انتشر استخدام التعبير الرياضى والاحصائى وكذلك استخدام المنهج التحليلى فى مجال دراسة وتحليل البيانات والمنهج البيانى فى عرض المعلومات، هذا بالإضافة إلى الاهتمام بالأشياء غير الملموسة ولا سيما بعد استخدام أساليب العلوم الأخلاقية والسلوكية فى مجال الإدارة والمحاسبة.

أساس فرض ثبات وحدة النقد: يقتضى هذا الأساس بأنه يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية فى صورة وحدات نقدية، أى إستخدام وحدة النقد لقياس أنشطة الوحدة الاقتصادية كما تفترض ثبات قيمتها خلال الزمن.

وفى مجال المحاسبة الإدارية يتم تسجيل الأحداث ليس فقط فى صورة نقدية بل أيضاً فى صورة عينية، فعلى سبيل المثال تستخدم المعايير الفنية أو العينية فى مجال التخطيط والرقابة، والنسب الفنية فى مجال التحليل المالى لأغراض الرقابة وتقويم الأداء، ولقد زاد من إهتمام المحاسبة الإدارية بالقياس الكمى بعد انتشار استخدام أساليب بحوث العمليات المتقدمة فى مجال الإدارة والمحاسبة، ومن ناحية أخرى لا يصلح فرض ثبات وحدة النقد فى مجال المحاسبة الإدارية لأن البيانات التاريخية بدون تعديل لا تعكس التغير المتوقع فى المستقبل وهذا أمر يجب أن يأخذه المحاسب الإدارى فى الحسبان عن إعداد المعلومات للإدارة .

وتأسيساً على ما سبق نجد أن المحاسبة الإدارية تختلف مع المحاسبة المالية فى أساس الوحدة النقدية وفرض ثباتها حيث تهتم الأولى باستخدام وحدات النقد المعدلة حسب تغير القوة الشرائية وأيضاً تهتم بالوحدات العينية وذلك فى تسجيل الأحداث الاقتصادية وقياس النتائج وإعداد المعلومات للإدارة بينما تلتزم المحاسبة المالية بفرض ثبات وحدة النقد.

أساس الأهمية النسبية: يقضى هذا الأساس بمراعاة الأهمية النسبية للعنصر الذى يظهر فى القوائم والتقارير المالية عن طريق إدماج بعض العناصر مع بعضها البعض ما دامت ذات طبيعة واحدة، فعلى سبيل المثال إدماج كافة المصاريف الإدارية والعمومية فى بند واحد وإظهاره فى حساب الأرباح والخسائر جملة واحدة مع وجود مرفق له، ولا يتعارض هذا الأساس مع أساس الشفافية والافصاح بل يجب التوازن بينهما ، ويعتمد فى إختيار البنود ذات الأهمية على التقدير الشخصى للمحاسب والخبرة والبصيرة.

وفى مجال المحاسبة الإدارية يهتم المحاسب الإدارى أيضاً بأساس الأهمية النسبية للعناصر التى تتكون منها المشكلة موضع الدراسة والبحث، لكنه يعتمد فى إختيار هذه العناصر على أساس المحاولة والخطأ والخبرة وباستخدام أساليب قياس الحساسية والمحاكاة التى تعطى دلالات سليمة عن العناصر الأساسية والعناصر الثانوية للمشكلة.

ومن ناحية أخرى يحكم أساس الأهمية النسبية فى المحاسبة الإدارية مفهوم التوازن بين الواقعية والتبسيط، حيث يهتم المحاسب الإدارى بأن تكون النماذج المحاسبية المقترحة تتضمن العناصر الرئيسية بجانب أن تكون مبسطة وسهلة الفهم والتطبيق.

يتبين من الفقرات السابقة، إختلاق تطبيق أساس الأهمية النسبية فى مجال المحاسبة الإدارية عن مفهومها فى المحاسبة المالية من حيث طريقة تحديد العناصر ذات الأهمية ومجال التطبيق.

أساس الافصاح: يقضى هذا الأساس بأن تحتوى القوائم المالية على جميع البيانات والمعلومات الضرورية لإعطاء القارئ المعرفة الكاملة والصحيحة عن نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة وعن المركز المالى لها فى نهاية هذه الفترة ويتطلب ذلك من المحاسب مراعاة الدقة فى إعداد المعلومات المحاسبية التى تتفق مع الغرض الذى أعدت من أجله وطبيعة ومؤهلات مستخدمى تلك المعلومات، كما يجب مراعاة الدقة فى إختيار المصطلحات الفنية، والاشارة فى تقريره إلى أى تغير فى القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة.

وفى مجال المحاسبة الإدارية يجب الإهتمام بأساس الافصاح وترجيحه على الأسس الأخرى فى حالة التعارض بينهما وذلك لدوره الهام والمباشر فى إتخاذ القرارات الإدارية.

أساس التوصيل: يقوم هذا الأساس على ضرورة توصيل المعلومات الخارجة إلى الجهات المختلفة عن طريق وسائل اتصال مختلفة تتلائم مع طبيعة تلك الجهات والأسلوب الشائع التطبيق فى هذا المجال هو التقارير الجدولية الرقمية والوصفية.

وتختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية بالنسبة لهذا الأساس من نواح عديدة من أبرزها ما يلى:

١- تعدد لغة التوصيل: فالاتجاه الحديث فى مجال إعداد القوائم والتقارير هو استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والبيانية فى عرض المعلومات ، بالاضافة إلى استخدام الأساليب المرئية، ويعتمد فى اختيار أى أسلوب على طبيعة مستخدمى المعلومات وأهميتها ، وهذا الاتجاه الحديث يتفق مع التطورات الأخيرة التى حدثت فى مجال الإدارة العلمية.

٢- تعدد قنوات التوصيل: يعتمد المحاسب الإدارى على قنوات توصيل متعددة سواء أكانت تحريرية أو شفهية أو مرئية وذلك لأهمية عنصر السرعة فى عملية التوصيل.

٣- تتعدد الجهات التى توصل إليها المعلومات: يقوم المحاسب الإدارى بتوصيل المعلومات إلى جهات مختلفة، فأينما وجدت مشكلة إدارية تتطلب معلومات ظهر دوره فى تجهيز وعرض وتفسير المعلومات المطلوبة لها.

الإطار العام للأسس العلمية للمحاسبة الإدارية

نخلص من التحليل السابق أن هناك أسساً علمية خاصة بالمحاسبة الإدارية تتمثل فى الآتى:

(١)- أساس نطاق المشكلة، حيث يركز المحاسب الإداري على عناصر المشاكل الإدارية فى إطار الوحدة الاقتصادية.

(٢)- أساس ربط الماضى بالحاضر بالمستقبل عند دراسة وتحليل المشاكل والقرارات الإدارية المختلفة وليس التقيد بالماضى.

(٣)- أساس التكلفة الجارية والمتوقعة فى دراسة وتحليل المشاكل والقرارات الإدارية المختلفة.

(٤)- أساس التحرر من القيود القانونية الخارجية حيث تركز فى المقام الأوّل على خدمة المستويات الإدارية الداخلية ونظمها ولوائحها.

(٥)- أساس التحليل العلمى المحايد دون أن يؤخذ فى الحسبان ما يسمى بالحيطة والحذر.

(٦)- أساس المرونة فى تغيير السياسات والأساليب التى تستخدم فى دراسة وتحليل البيانات وتفسير المعلومات حسب متطلبات المشاكل موضوع البحث.

(٧)- أساس المعلومات المستقبلية لخدمة أغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل.

(٨)- أساس القياس الشامل لكل عناصر المشكلة من الناحية الكمية والقيمية والمادية والمعنوية....

(٩)- أساس التكامل بين نظم المنشأة المختلفة والتوفيق بين مخرجاتها وإزالة الازدواجية والتعارض، وهذا يتوافق مع أساس الشمولية عند دراسة وتحليل المشكلة .

(١٠)- أساس تزاوج أساليب المعرفة، حيث يمكن الاستعانة بمفاهيم وأساليب العلوم المختلفة عند دراسة وتحليل المشكلات الإدارية ومن هذه العلوم: الرياضة والاحصاء والنظم والحاسبات ونظم المعلومات والأخلاق وعلم النفس..

(١١)- أساس بناء النماذج الكمية وغير الكمية للمشكلة الإدارية موضع البحث والدراسة حتى يسهل معرفة البدائل المختلفة لحلها.

(١٢)- أساس البدائل الممكنة لعلاج المشكلة الإدارية، ولا سيما فى ظل التغيرات العديدة المحيطة بالمنشأة، ويساعد فى تطبيق هذا الأساس النماذج الكمية وإستخدام أساليب صناعة المعلومات.

(١٣)- أساس الحركية أو الديناميكية والذى يقضى بأن معظم المشاكل الإدارية تتأثر بالتغيرات المختلفة، لذلك يجب على المحاسب الإدارى دراسة أثر التغيرات المحتملة على عناصر المشكلة وعلى الهدف المنشود وذلك بإستخدام النماذج الكمية وبإستخدام الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات المتكاملة.

(٢-٣) – علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى

تقوم المحاسبة الإدارية على منهج تزاوج أساليب المعرفة، السائد فى هذا العصر، والذى يقوم على أساس الانتفاع من أسس وأساليب علم معين فى مجال علم آخر، وهذا من قبيل التعاون لما فيه خير للإنسانية، وتأسيساً على ذلك نجد أن علم المحاسبة الإدارية قد استخدم العديد من أساليب العلوم الأخرى، كما أن بينه وبينهما علاقات سببية تبادلية، نعرض فى هذا المقام نماذج منها.

أولا: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

يعتمد المحاسب الإدارى على قاعدة بيانات المحاسبة المالية عند دراسته وتحليله للمشاكل، حيث تمده بالأرقام الفعلية الماضية والتى تعتبر مؤشراً للحاضر والمستقبل، ولكنه يعيد تشغيلها بأسس وبأساليب أخرى حسب طبيعة المشكلة موضع الدراسة، فليست المحاسبة الإدارية بديلاً عن المحاسبة المالية.

كما يعتمد المحاسب الإدارى على قاعدة بيانات التكاليف المحددة مقدما والفعلية، وتقارير انحرافات التكاليف عند دراسته وتحليله للمشاكل الإدارية، فمخرجات نظم التكاليف من المعلومات تعتبر مدخلات نظام المحاسبة الإدارية، بل تعتبر من أساليبها، لأن نطاق الثانية أوسع من نطاق الأولى، فعلى سبيل عند دراسة العلاقة بين التكاليف والأسعار والأرباح باستخدام أسلوب تحليل التعادل تستخدم بيانات التكاليف والتسويق وغيرها من البيانات. كما يستعين المحاسب الإدارى بأسس معايير المراجعة والرقابة عند فحص وتدقيق البيانات والمعلومات المستقاة من مصادرها المختلفة للاطمئنان على سلامتها، كما تلقى الملاحظات التى يظهرها المراجع الداخلى والخارجى الاهتمام الأوفى من المحاسب الإدارى ليأخذها فى الحسبان فى عمله.

ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم بحوث العمليات

سبق أن ذكرنا على أن المحاسبة الإدارية تقوم على أساس استخدام الأساليب العلمية والفنية المتطورة فى تشغيل البيانات، ولتحقيق ذلك يستعين المحاسب الإدارى بأساليب بحوث العمليات مثل : الأساليب الرياضية والأساليب الاحصائية والأساليب الهندسية ونحو ذلك،

فعلى سبيل المثال يستخدم المحاسب الإدارى الأرقام القياسية فى تعديل البيانات الظاهرة فى القوائم المالية للتوصل إلى الأرقام الحقيقية، ويستخدم رياضة المصفوفات والمجموعات فى توزيع التكاليف المشتركة، ويستخدم أساليب نظرية الاحتمالات للتنبؤ، ويستخدم " أسلوب بيرت " فى التخطيط والرقابة على حركة العمليات اللازمة لأداء عمل ويستخدم أسلوب البرمجة الخطية فى تحديد أفضل طريقة لمزج بعض العناصر المحدودة لتحقيق أقصى ربحية أو أقل خسارة ممكنة ، ويستخدم أسلوب المحاكاة فى تحديد البدائل المختلفة تحت ظروف مختلفة.

ومن ناحية أخرى تُزَوِّد المحاسبة الإدارية باحث العمليات بالبيانات الكمية اللازمة لتصميم النماذج الكمية المتعلقة ببعض المشاكل التى تقع خارج مجال عمل المحاسب الإدارى.

ثالثاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم إدارة الأعمال

هناك علاقة مباشرة بين وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة الإدارية، إذ يقع على المحاسب الإدارى مهمة تجهيز المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة لتساعدها فى مهامها، وهذا مما حدى بالبعض بأن يعرف المحاسبة الإدارية بأنها عبارة عن تشغيل البيانات المحاسبية وغير المحاسبية بالشكل الذى يساعد المستويات الإدارية بالمشروع من القيام بمهامهم بأعلى مستوى من الكفاءة. ويحتاج المحاسب الإدارى فى عمله إلى الحصول على الخريطة التنظيمية للمنشأة ومعرفة الأهداف والسياسات الإدارية المطبقة، وكذلك الحصول على القرارات والتعليمات الإدارية المختلفة واللوائح التى تضبط العمل... ونحو ذلك ليأخذها فى الحسبان عند دراسة وتحليل المشكلات الإدارية الروتينية وغير الروتينية.

رابعاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

يستعين المحاسب الإدارى فى عمله ببعض المفاهيم الاقتصادية مثل مفهوم تكلفة الفرصة البديلة والقيمة الحالية ونظرية المنفعة والتكلفة الحدية... ونحو ذلك... كما يعتمد على رجل الاقتصاد فى التنبؤ بكمية الطلب على السلعة عند ظروف مختلفة، ولقد ازداد التزاوج بين المحاسبة الإدارية والاقتصاد فى الآونة الأخيرة مما أدى بكثير من علماء المحاسبة والاقتصاد بالإهتمام بموضوع اقتصاديات الأعمال وظهور علم الاقتصاد الإدارى.

خامساً: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم السلوكية

من بين التطورات الحديثة فى مجال الفكر المحاسبى هو الاهتمام بالجانب الإنسانى عند دراسة وتحليل المشاكل الإدارية، وقد تبلور هذا الاهتمام إلى أهمية الأخذ فى الإعتبار أثر المعلومات المقدمة للمستويات الإدارية على العامل الانسانى، وقد ألقى هذا الاتجاه على المحاسب الإدارى مسئولية الاهتمام بالجوانب الانسانية عند إعداد تقاريره المقدمة للمستويات الإدارية، وعند متابعة التنفيذ وتحليل الانحرافات وتقويم الأداء. ولتحقيق ما سبق يجب على المحاسب الإدارى الإلمام بمفاهيم وأساليب العلوم السلوكية وكيف يمكن الاستفادة منها فى مجال تصميم نظم التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

سادساً – علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الأخلاق

لقد سبق وأن ذكرنا من الاتجاهات الحديثة فى مجال المحاسبة بصفة عامة، وفى مجال المحاسبة الإدارية بصفة خاصة هو الالتزام بالقيم الأخلاقية مثل الأمانة والمصداقية والشفافية والموضوعية والجياد والعفة والعزة والمروءة ، ولقد قام مجمع المحاسبين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية بوضع ميثاق أخلاق لأعضائه ومما ورد بهذا الميثاق: الكفاءة والسرية والأمانة والنـزاهـة والموضوعية... ولقد وضعت مجموعة من الجزاءات لمن يخالف هذا الميثاق.

سابعاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلوم الحاسبات ونظم المعلومات

لقد حدث تطور ملحوظ فى الآونة الأخيرة فى علوم الحاسبات الالكترونية ونظم المعلومات، وابتكرت أساليب متقدمة فى ادخال البيانات، وتشغيل وعرض وتفسير المعلومات الخارجة، ولقد استفاد المحاسب الإدارى بتلك الأساليب وأحدثت تطويراً ملحوظاً فى أدائه مكنته من التحليل التفصيلى فى ظل حالات بديلة مختلفة.

ومن ناحية أخرى تعتبر نظم المعلومات المتكاملة عصب المحاسبة الإدارية ، والتى يستمد منها المحاسب كافة البيانات التى يحتاجها، ومن ناحية أخرى يغذى المحاسب الإدارى نظم المعلومات المتكاملة للإدارة بنتائج أعماله ليستفيد منها الآخرون.

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن المحاسب الإدارى بدون علم وخبرة فى مجال الحاسبات ونظم المعلومات الآلية يصبح عقيماً أو يكون نفعه محدداً.

ثامناً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلوم شبكات الاتصالات (الانترنت)

لقد أحدث النظام العالمى الجديد، وتطبيق منهجية العولمة، وابتكار شبكات الاتصالات المحلية والاقليمية والعالمية تأثيراً كبيراً على أعمال المحاسب الإدارى، ولا سيما فى مجال الحصول على البيانات والمعلومات والإيضاحات من خارج المنشأة ومن أى مكان فى العالم، فأصبحت المشاكل الإدارية تدرس وتحلل بمنظور عالمى وليس بمنظور محلى أو إقليمى.

ولقد أوجدت شبكات الاتصالات العالمية مجالات جديدة لعمل المحاسب الإدارى مثل دراسات الجدوى الاقتصادية للتجارة الدولية، وكيفية المتابعة والمراقبة من خلال شبكات الاتصالات، نظم إعداد التقارير للشركات الدولية ... وهكذا.

(٢-٤) – الإطار العام لنظام المحاسبة الإدارية

لقد أثار ظهور وظيفة المحاسب الإدارى والحاجة إلى خدماته لأغراض الإدارة العليا تحدياً لكل من المحاسب المالى ومحاسب التكاليف، ومن المسائل التى أثيرت فى هذا التطبيق العلمى:

- هل يمكن أن يقوم المحاسب المالى بمهام المحاسب الإدارى؟
- هل يمكن أن يقوم محاسب التكاليف بمهام المحاسب الإدارى؟

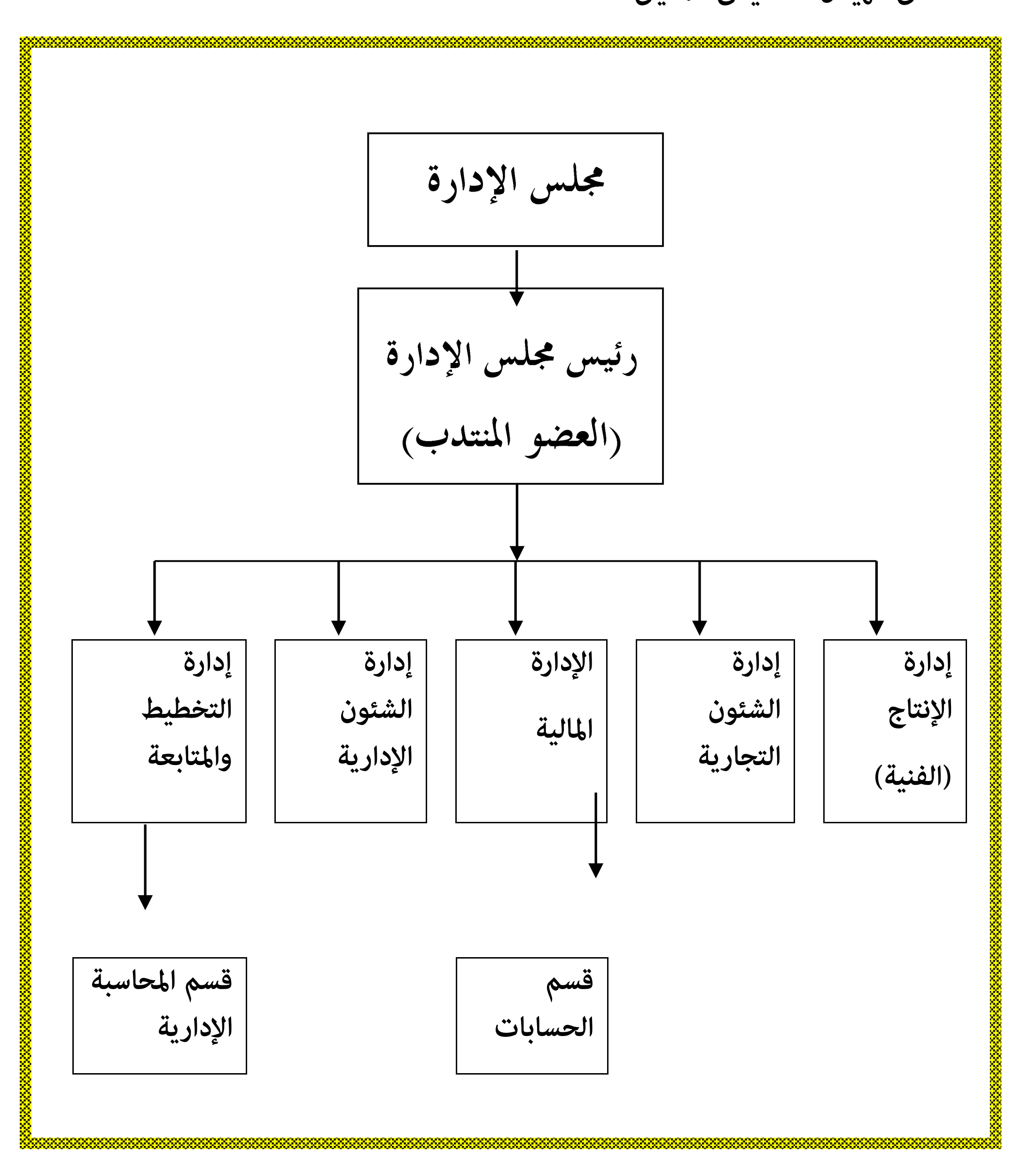
- وهل هناك ضرورة لوجود مكان جديد على الخريطة التنظيمية للمحاسب الإدارى؟

وإذا وجد: فمن يتبع؟

ليس هناك إجابة واحدة لهذه التساؤلات لأن ذلك يتوقف على حجم المنشأة وطبيعة احتياجات الإدارة العليا، من المعلومات المحاسبية وتفصيل ذلك كما يلى:

أولاً: فى المنشآت الصغيرة: يقوم بأعمال المحاسب الإدارى المحاسب المالى أو محاسب التكاليف أو جهة استشارية من خارج المنشأة، وفى الغالب يكون المحاسب القانونى.

ثانياً: فى المنشآت الكبيرة: ينشأ قسم مستقل للمحاسبة الإدارية يتبع إدارة التخطيط والمتابعة، وتكون تبعيته لرئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو المدير العام، ويظهر ذلك فى الهيكل التنظيمى كما يلى:-



مفهوم نظام المحاسبة الإدارية

فى حالة وجود قسم مستقل للمحاسبة الإدارية كما هو الحال فى المنشآت الكبيرة لا بد من تصميم نظام للمحاسبة الإدارية على منوال نظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمراجعة الداخلية وهكذا ، وسوف نتناول فيما يلى: مفهوم نظام المحاسبة الإدارية وعناصره، وكيف يعمل؟

يعرف نظام المحاسبة الإدارية : بأنه إطار عام يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة والتى تتفاعل سوياً فى ضوء الأسس العلمية للمحاسبة الإدارية،وطبقاً لسلسلة من الإجراءات المحاسبية وغير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لإمداد المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات التى تساعدها فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

من التعريف السابق يمكن استنتاج المعالم الأساسية لنظام المحاسبة الإدارية، وهى كما يلى:

١- يتضمن الإطار العام لنظام المحاسبة الإدارية مجموعة من العناصر أو الأجزاء أو النظم الفرعية، وهذه العناصر هى:

أ- مجموعة المستندات والوثائق والمذكرات وما فى حكم ذلك، والتى تستقى منها البيانات والمعلومات.

ب- مجموعة الدفاتر والسجلات الإحصائية والنماذج، التى تفرغ فيها البيانات.

جـ- قاعدة البيانات التى تخزن فيها البيانات والمعلومات .

حـ- مجموعة القوائم والتقارير التى تقدم للمستويات الإدارية.

٢- يتم تفاعل العناصر السابقة وغيرها من العناصر وفقاً لمجموعة من الأسس العلمية التى تعتبر المرشد عند تصميم هيكل النظام ذاته وعند توصيل المعلومات إلى المستويات الإدارية.

٣- يتم تجميع وتشغيل البيانات وتوصيل المعلومات وفقاً لسلسلة من الإجراءات يطلق عليها عمليات المحاسبة الإدارية.

٤- يتطلب تنفيذ الإجراءات السابقة مجموعة من الأساليب يطلق عليها أساليب المحاسبة الإدارية.

٥ - يتمثل هدف المحاسبة الإدارية فى تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة بالمعلومات والتوصيات والارشادات التى تساعدها فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة.

عناصر نظام المحاسبة الإدارية

يتكون نظام المحاسبة الإدارية مثل أى نظام من عدة عناصر رئيسية وأخرى ثانوية، وهذه العناصر هى:-

أولاً - مجموعة المستندات والوثائق والمذكرات: يقصد بالمستند بأنه الوثيقة التى تحمل بيان أو معلومة يستند إليها فى تسجيل العمليات فى السجلات المختلفة، كما تعتبر أداة اتصال بين وحدات النظام وتساعد القائمين على أمر هذه الوحدات فى أداء وظائفهم المختلفة، ويتم انسياب المستندات داخل المنشأة فى شكل دورة يطلق عليها اسم الدورة المستندية.

ويعتمد نظام المحاسبة الإدارية على مجموعة مستندية تحمل إليه البيانات من كافة مراكز النشاط فى المنشأة، ويثار فى هذا المجال سؤال هل يلزم أن يكون هناك دورة مستندية مستقلة لكل نظام من نظم المحاسبة أو وجود دورة مستندية واحدة للمنشأة تخدم كافة النظم؟ نعتقد أن إجابة هذا السؤال تتوقف على حجم المنشأة، وبصفة عامة يجب مراعاة خفض عدد المستندات إلى أقل عدد ممكن وتطبيق مفهوم تعدد الغرض أى جعل المستند الواحد يخدم عدة نظم فى آن واحد ما دام ذلك ممكناً.

ثانياً – مجموعة الدفاتر والسجلات الإحصائية والنماذج والأشكال: لقد سبق الإشارة من قبل أن المحاسبة الإدارية لا تلتزم بدفاتر قانونية معينة، كما أنها لا تلتزم باتباع طريقة معينة للتسجيل، لهذا نجد أن الدفاتر والسجلات التى يتطلبها النظام المحاسبى الإدارى تتسم بالمرونة والتحليل والتسجيل الإحصائى بالاضافة إلى استخدام التسجيل الكمى للأحداث بجانب التسجيل النقدى ويجب أن تصمم تلك المجموعة فى ضوء طبيعة المعلومات المستقاة منها لخدمة الأغراض الإدارية المختلفة، وكم يمكن الاستعانة بالدفاتر المالية ودفاتر التكاليف الموجودة بالمنشأة ، ولا ينشأ دفتر أو سجل إلاّ عند الحاجة إليه.

كما يستخدم المحاسب الإدارى مجموعة من النماذج الكمية والأشكال الرياضية والإحصائية التى تساعده فى تشغيل البيانات وعرض المعلومات.

ثالثاً – قاعدة البيانات: يحتاج المحاسب الإدارى بالاضافة إلى البيانات الواردة فى المستندات إلى قاعدة بيانات يحصل منها على ما يحتاجه عند دراسة وتحليل المشاكل الإدارية، وفى ظل المنشآت الكبيرة، توجد قاعدة بيانات عامة متكاملة للجميع (نظام المعلومات المتكامل للإدارة) كما قد يكون لقسم المحاسبة الإدارية قاعدة بيانات خاصة به، لا يجوز للإدارات الأخرى الدخول إليها نظراً لسريتها وحساسية ما بها من بيانات.

رابعاً – مجموعة التقارير والتوصيات: بعد تشغيل البيانات المتعلقة بحالة أو بمشكلة معينة، يتم إخراج المعلومات وتوصيلها إلى من يهمه الأمر فى صورة تقارير معينة تصمم بطريقة تتفق مع مؤهلات وطبيعة مستخدميها، وتعرض المعلومات فى هذه التقارير فى صور متعددة من أكثرها شيوعاً ما يلى:

(١)- الرسوم والخرائط البيانية حتى تتلائم مع خبرة ووقت المدير العلمى من ناحية ومع أساليب بحوث العمليات والحاسبات الآلية والالكترونية من ناحية أخرى.

(٢)- الشاشات المرئية التى تظهر بواسطة الحاسبات الالكترونية.

(٣)- ديسكات الكمبيوتر والاسطوانات الممغنطة.

(٤)- أى صورة أخرى مستحدثة.

وفى الصفحة التالية نموذج مبسط لهيكل نظام المحاسبة الإدارية.

(٢-٥) – الاجراءات التنفيذية لمهام المحاسب الإدارى

يقوم المحاسب الإدارى تشغيل نظام المحاسبة الإدارية وفقاً لسلسلة من الإجراءات على النحو التالى :-

أولاً: تحديد الهدف المراد تحقيقه من دراسة وتحليل المشكلة أو المسألة المحالة إليه من الإدارة، وترجمته فى صورة محاسبية.

ثانياً: تحديد عناصر المشكلة أو المسألة المراد دراستها وتحليلها، وبيان العلاقات السببية بينها، وترتيبها من حيث الأولويات.

ثالثاً: تجميع البيانات اللازمة لتساعد فى حل المشكلة من كافة المصادر المختلفة ومنها:

- المستندات والوثائق والمذكرات.
- قاعدة البيانات العامة (نظام المعلومات المتكامل للإدارة)
- قاعدة البيانات الخاصة.

رابعاً: ترتيب وتقويم البيانات المجمعة ودراسة مدى كفايتها ثم تخزينها يدوياً أو داخل الكمبيوتر حسب الأحوال، تمهيداً لإجراء العمليات التشغيلية عليها.

خامساً: تشغيل البيانات، ويتضمن ذلك تنفيذ عمليات التحليل والتقويم وفقاً لطبيعة المشكلة، واستخلاص النتائج.

سادساً: إعداد التقارير اللازمة للإدارة مرفقاً بها التوصيات والإرشادات التى تعين فى اتخاذ القرارات المختلفة.

سابعاً: عرض وتفسير محتويات التقارير مع مستخدميها، والحصول على ردهم عليها، وهذا ما يسمى بالتغذية العكسية بالمعلومات.

ثامناً: متابعة التنفيذ واتخاذ الاجراءات اللازمة لتذليل العقبات.

(٢-٦) – أساليب المحاسبة الإدارية:

يقصد بلفظ أسلوب فى هذا المجال: الوسيلة التى يستخدمها المحاسب الإدارى فى تنفيذ الإجراءات السابق بيانها، أى فى تجميع وتبويب وتخزين وتشغيل البيانات، وعرض المعلومات وتفسيرها واسترجاع البيانات مرة أخرى.

ويمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإدارية إلى مجموعتين هما:

أولاً: أساليب تقليدية: منها على سبيل المثال:

(١) الموازنات التخطيطية.

(٢) تحليل القوائم المالية.

(٣) تحليل التعادل.

(٤) التحليل الحدى.

ثانياً: أساليب فروع المعرفة الأخرى: منها على سبيل المثال:

(١) أساليب رياضية مثل: رياضة المجموعات، رياضة المصفوفات البرمجة الخطية وغير الخطية، أسلوب المدخلات والمخرجات...

(٢) أساليب إحصائية مثل: أسلوب الانحدار والارتباط، أسلوب خرائط المراقبة، نظرية الاحتمالات، أسلوب تقويم ومراجعة البرامج بطريقة المسار الحرج، أساليب نظرية الصفوف.

(٣) أساليب هندسية مثل: أساليب نظرية النظم، الحاسبات الالكترونية، أساليب المحاكاة.

(٤) أساليب العلوم السلوكية مثل: أساليب الحوافز المادية والمعنوية أساليب العقاب والثواب.

ويجب أن يلاحظ بخصوص هذه الأساليب ما يلى:

أ - هناك بعض الأساليب تخدم أكثر من غرض، مثال ذلك أسلوب الموازنات التخطيطية الذى يستخدم فى مجال التخطيط الشامل والرقابة وتقويم الأداء وأسلوب البرمجة الخطية وغير الخطية الذى يستخدم فى مجال دراسة المشكلات الإدارية التى تسعى الإدارة فيها إلى تحقيق أقصى قيمة أو أدنى قيمة لبعض متغيرات المشكلة مثل أقصى ربح أو عائد أو أقل نفقة وذلك فى حالة وجود قيود على الموارد والامكانات المتاحة وهذا يفيد فى مجالات تخطيط الانتاج وتوزيع الاستثمارات وتخصيص المساحات المخزنية وغير ذلك.

ب – قد يستخدم أكثر من أسلوب فى نفس الوقت فى تشغيل البيانات اللازمة لمشكلة معاً، وعلى سبيل المثال يستخدم التحليل باستخدام النسب المالية، وباستخدام نقطة التعادل فى تقويم الأداء المتعلق بنشاط معين، كما يستخدم أسلوب تحليل التعادل وأساليب المحاكاة فى دراسة العلاقة السببية بين الانتاج والمبيعات والتكاليف والأرباح ومعرفة أثر التغيرات المختلفة فى عنصر معين على بقية عناصر المشكلة.

جـ - ليس من الضرورى أن يكون المحاسب الإدارى ملماً إلماماً تاماً بالنواحى الفنية بأساليب المعرفة الأخرى بل يكفى أن يكون على دراية بمجال استخدام الأسلوب وكيفية الاستفادة منه فى مجال عمله.

(٢-٨) - مقومات تطبيق أسس ونظام المحاسبة الإدارية .

يعتمد فى تطبيق أسس ونظام المحاسبة الإدارية على مجموعة من المقومات أو الركائز التى تمكن المحاسب الإدارى من عمله بكفاءة عالية من أهمها ما يلى:

أولاً: الخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفى للعاملين بالمنشأة: سبق أن ذكرنا أن المحاسبة الإدارية تهتم بإعداد المعلومات اللازمة فى إعداد الخطط ومتابعة تنفيذها وتقويم الأداء ولا يمكن القيام بذلك بدون وجود خريطة تنظيمية موضحاً عليها مراكز المسئولية، ويساعد نظام محاسبة المسئولية المحاسب الإدارى فى النواحى الآتية:

١ - توزيع الخطط الموضوعة على مراكز المسئولية وتحديد نصيب كل منها وهذا بدوره يمكن من متابعة التنفيذ وتحديد المسئول عن الانحرافات وتحليل أسبابه وتقديم الاقتراحات المناسبة لعلاجها.

٢ - يساعد نظام محاسبة المسئولية فى تقييم أداء مراكز النشاط وتقرير الحوافز والمكافأت.

٣ - يساعد نظام محاسبة المسئولية فى تبيان العلاقات التبادلية بين الأشخاص المنوط بهم الأداء، وهذا بدوره يساعد فى تصميم الدورات المستندية وشبكة انسياب المعلومات.

٤ - يساعد نظام محاسبة المسئولية فى تفادى الازدواج الذى قد ينشأ بين مهام مراكز النشاط المختلفة.

٥ - يساعد نظام محاسبة المسئولية فى معرفة خبرات ومؤهلات المسئولين عن كل نشاط حتى يقدم لهم المعلومات بالطريقة التى تناسبهم.

ثانياً: نظم معلومات متكاملة للإدارة: لقد سبق أن ذكرنا أن من أهم المصادر التى تعتمد عليها المحاسبة الإدارية هو تعدد الجهات التى تقدم إليها البيانات والمعلومات، كما تتميز بتعاملها مع البيانات سواء أكانت مالية أو غير مالية، كمية أو غير كمية، فعلية أم مستقبلة، وهذا لا يمكن تحقيقه بكفاءة بدون وجود ما يطلق عليه بنظام معلومات متكامل للإدارة، حيث يقوم بتجميع بيانات ومعلومات من أنظمة المحاسبة والتكاليف والاحصاء .... وغيرها. وتخزن فى مكان يطلق عليه بنك المعلومات ثم يعاد تشغيلها وفقاً لاحتياجات الإدارة الدورية والخاصة وهذا يتطلب بدوره أن يكون لدى الشركة الأنظمة الفرعية الآتية:-

ا - نظم محاسبة مالية.

ب - نظم تكاليف فعلية ومحددة مقدماً.

جـ-نظم موازنات تخطيطية.

د - نظام إحصائى.

هـ - نظم معلومات الأنشطة المختلفة.

ويستخلص مما سبق أن المحاسب الإدارى قد يكون المنوط بالإشراف على نظام المعلومات المحاسبية للإدارة، ووفقاً لذلك يجب القيام بتجميع البيانات من نظم المعلومات الفرعية ويعيد تشغيلها حسب المستويات الإدارية منعاً للازدواج وتكرار العمل.

ويتطلب تشغيل البيانات وفقاً لإطار نظم المعلومات مجموعة من الأساليب الفنية والعلمية والتى تساعد على تشغيل البيانات وعرض وتفسير المعلومات التى سوف تقدم إلى المستويات الإدارية المختلفة، وبديهياً يصعب الاعتماد على الأساليب اليدوية التقليدية، لذلك فمن المهم أن يتوافر لدى الشركة تلك الأساليب الفنية والعملية المتقدمة السابق بيانها من قبل.

ثالثاً: جهاز فنى من المحاسبين : تعتبر المحاسبة الإدارية أحد فروع المحاسبة المتقدمة، لذلك تتطلب جهازا من المحاسبين على درجة عالية من الثقافة والخبرة والمهارة والمقدرة على التحليل والتفسير، وكما سبق الاشارة من قبل، تقوم المحاسبة الإدارية على استخدام المنهج العلمى فى دراسة وبحث المشاكل الإدارية المختلفة واستخدام أساليب بحوث العمليات فى هذا المجال وهذا يتطلب بدوره أن يكون لدى المحاسب الإدارى دراية مناسبة بطبيعة المنهج العلمى ومجالات تطبيق بحوث العمليات.

ومن ناحية أخرى يجب أن تعطى لفئة المحاسبين الإداريين عدة دورات تدريبية عن التطورات الحديثة فى مجال الإدارة والمحاسبة وبحوث العمليات وغير ذلك حتى يتسنى لهم تطوير أساليبهم ونماذجهم ويسايروا التطور.

فهرس المحتويات